

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MESTRADO

Rachel Benchaya

OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS E A
REPERCUSSÃO NOS ESTADOS FEDERADOS

Florianópolis, fevereiro de 2006.

Rachel Benchaya

OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS E A
REPERCUSSÃO NOS ESTADOS FEDERADOS

Dissertação submetida à banca examinadora
do Curso de Pós-graduação em Direito-
Mestrado da Universidade Federal de Santa
Catarina, na área de concentração de Direito
do Estado, para obtenção do título de Mestre
em Direito sob a orientação do Prof. Dr. Ubaldo
Cesar Balthazar.

Florianópolis (SC), fevereiro de 2006

RACHEL BENCHAYA

OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS E A
REPERCUSSÃO NOS ESTADOS FEDERADOS

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área Direito do Estado..

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar: _____

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti: _____

Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues: _____

Florianópolis (SC), fevereiro de 2006

À minha mãe, Margarida, a razão de absolutamente tudo.

Ao meu pai, Jayme, fonte de amor e estímulo.

À minha irmã, Sarah, quem está sempre na platéia aplaudindo de pé as minhas vitórias.

Sem o suporte de vocês, nada disso seria possível.

AGRADECIMENTOS

Muitos foram os colaboradores, diretos e indiretos, na consecução deste trabalho aos quais devo meus sinceros agradecimentos.

Aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina - Turma Minter - Manaus, Dr. Antônio Carlos Wolkmer, Dra. Cecília Caballero Lois, Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues, Dr. José Rubens Morato Leite, Dr. Luiz Otávio Pimentel, Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, Dr. Orides Mezzaroba, Dr. Rogério Silva Portanova, Dr. Sérgio Urquhart de Cademartori e Dr. Welber Oliveira Barral, pelo inestimável incentivo à pesquisa e apoio acadêmico que fizeram da distância física uma barreira perfeitamente superável.

Ao meu orientador, prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, cujo estímulo, orientação e dedicação foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos amigos que o Curso de Mestrado me proporcionou e àqueles que durante esse período se aproximaram, em especial, à Francélia Uchôa Paiva, Aldo Evangelista, José Marcelo Castro de Lima Filho, Ezio Giobatta Bernardinis, Luis Fabian Pereira Barbosa e Anny Figueiredo Liberato, pelo companheirismo que encontrei em vocês e pelas discussões acadêmicas que sempre engrandeceram.

À minha família, presente em todos os momentos e a base para todos meus projetos, em especial, à minha avó, Maria Aparecida, e à minha querida tia Márcia, pelo carinho constante e por todo amor que demonstram em simples gestos.

Aos meus pais, Jayme e Margarida Benchaya, por terem lutado juntos para me oferecer o melhor e sempre me incentivarem a fazer do estudo o meio para alcançar meus objetivos.

À minha irmã, Sarah Benchaya, por mesmo tão nova, ser meu exemplo de dedicação aos estudos, determinação e de garra. Obrigada por também apoiar meus sonhos.

A Samy Kogan que se revelou ser meu grande amigo, incentivador e companheiro e sem cujo apoio a conclusão deste projeto seria muito mais árdua.

E finalmente a D-us, por ter me abençoado com a vida e com a convivência com todas essas pessoas.

O meu muito obrigada pela importância que cada um de vocês tiveram para que eu conseguisse atingir mais esse objetivo.

A aprovação da presente dissertação não significa o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é expressa.

RESUMO

Trata o trabalho da pesquisa desenvolvida a respeito dos incentivos fiscais no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e a repercussão nos Estados membros, a partir de um paralelo àqueles concedidos na Zona Franca de Manaus. Para tanto, desenvolve-se uma exposição sobre a formação do Estado Federal Brasileiro e sua evolução histórica a partir do referencial da formação da Federação Norte Americana. Traça-se ainda o perfil tributário delineado pela Constituição Federal de 1988 para, no segundo e terceiro capítulo, adentrar no tema central do trabalho, qual seja, o estudo acerca das características do ICMS, sua utilização para fins extrafiscais, inclusive no âmbito da criação da Zona Franca de Manaus e a repercussão dessas concessões no cenário da “guerra fiscal” entre os Estados da Federação. Desta forma, o trabalho procura responder às seguintes questões: até que ponto a concessão de incentivos fiscais no âmbito da ZFM contribui para o acirramento da “guerra fiscal” entre os Estados membros? Considerando fática a prática dessa “disputa fiscal”, quais os efeitos nas relações do direito concorrencial, nas finanças públicas e no pacto federativo, de cooperação? As respostas são alcançadas após a realização da pesquisa, documental e bibliográfica.

Palavras-chave: Direto Tributário, ICMS, Incentivos fiscais, Zona Franca de Manaus, Guerra Fiscal.

ABSTRACT

The research is about the “ICMS” tax incentives and its effects in the Members of Brazilian Federation, besides the “Zona Franca de Manaus” tax incentives. It will be necessary to develop and exposition about the Brazilian Federal State evolution and its historical background by the composition of United States Federation. After this, the research shows the Brazilian tributary system by the model of the 1988 Brazilian Federal Constitution and, on Chapter Two and Three, get in the central propose of this research, the “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS” facts, its extrafiscal face, including its system in “Zona Franca de Manaus”, the effects of tax benefits by the Members of the Brazilian Federation and the “guerra fiscal”. It was on this way that the research is show which is possible to answer the questions: do the tax benefits in “Zona Franca de Manaus” improve the “guerra fiscal” among the members of the Federation? Considering this practical real, what are the effects to the Brazilian Federation? These are the questions that will be possible to answer by the end of this exposition.

Key words: Tax Law, ICMS, Tax Incentives, “Zona Franca de Manaus”, “Guerra Fiscal”.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 10 |
| 1 A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA | 12 |
| 1.1 Federalismo | 12 |
| 1.1.1 Antecedentes históricos | 14 |
| 1.1.2 O Federalismo no Brasil | 18 |
| 1.1.3 O Federalismo Fiscal Brasileiro e suas raízes históricas | 21 |
| 1.2 Classificação jurídica dos tributos | 28 |
| 1.2.1 Impostos | 34 |
| 1.2.2 Taxas | 37 |
| 1.2.3 Contribuições de melhoria | 42 |
| 1.2.4 Empréstimos compulsórios | 45 |
| 1.2.5 Contribuições especiais | 46 |
| 1.3 Competência tributária | 48 |
| 1.3.1 Características gerais | 50 |
| 1.3.2 Os titulares da competência tributária face à Constituição de 1988. A competência para criar impostos. | 53 |
| 2 INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS | 55 |
| 2.1 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS | 55 |
| 2.1.1 Antecedentes históricos | 56 |
| 2.2 O ICMS na Constituição de 1988 | 58 |
| 2.2.1 A Lei Complementar em matéria tributária | 67 |

| | |
|--|-----|
| 2.3 ICMS e sua regulamentação por Convênio | 72 |
| 2.3.1 A legitimação do Conselho Nacional de Política Fazendária para “legislar” nas questões relativas ao ICMS. | 74 |
| 2.4 Os Incentivos Fiscais | 77 |
| 2.5 A Zona Franca de Manaus (ZFM) | 85 |
| 3 A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS FEDERADOS NO ÂMBITO DO ICMS | |
| 96 | |
| 3.1 A “Guerra Fiscal” entre os Estados Federados | 96 |
| 3.2 Os Efeitos da “Guerra Fiscal” | 104 |
| 3.2.1 Efeitos sobre a Livre Concorrência | 107 |
| 3.2.2 Efeitos sobre as finanças públicas | 112 |
| 3.2.3 O enfraquecimento do modelo federativo de cooperação | 114 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 117 |
| REFERÊNCIAS | 121 |

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de pesquisa se propõe a analisar a concessão de incentivos fiscais no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) na Zona Franca de Manaus e a repercussão da “disputa tributária” nas demais unidades federadas com seus efeitos nos cofres públicos, no pacto federativo de cooperação e no direito concorrencial.

Para tanto, inicia-se a exposição com a retrospectiva histórica do Federalismo como forma de Estado adotada pelo Brasil desde a promulgação da Constituição Republicana de 1891, tomando como base o conceito de federação vivenciado na formação do Federalismo Norte-Americano. Trata também da questão do federalismo fiscal adotado pelo Brasil no Ordenamento Constitucional de 1988. Como complemento, surgem também considerações acerca do o perfil tributário delineado pela Constituição Federal de 1988, a classificação jurídica dos tributos e dos entes federados competentes para sua instituição e administração.

No capítulo seguinte, procede-se ao aprofundamento do estudo do ICMS enquanto tributo cuja arrecadação responde pelos maiores volumes na receita dos Estados membros, seus antecedentes históricos e o disciplinamento na Constituição Federal de 1988, inclusive no que diz respeito à sua regulamentação por Convênio para a concessão de incentivos fiscais. Trata ainda esta fase da pesquisa da dissertação sobre os incentivos fiscais como instrumento da política

fiscal e da zona de exceção tributária criada com a previsão da Zona Franca de Manaus.

Após serem expostas as bases teóricas necessárias, adentra-se no tema central do trabalho, finalmente, no terceiro e último capítulo, qual seja, a repercussão das concessões tributárias no cenário da “guerra fiscal” travada entre os Estados membros da Federação Brasileira e as consequências desta no direito da concorrência, nos cofres públicos e no enfraquecimento do modelo federativo de cooperação.

Ao final, responde-se às perguntas decorrentes das hipóteses propostas: até que ponto a concessão de incentivos fiscais no âmbito da ZFM contribui para o acirramento da “guerra fiscal” entre os Estados membros e os efeitos da concessão desenfreada de “estímulos fiscais” no âmbito do ICMS nas relações do direito concorrencial, nas finanças públicas e no pacto federativo de cooperação.

Para o desenvolvimento do presente trabalho de pesquisa foi utilizado o **método indutivo** e como técnica de pesquisa a **documentação indireta**, sob a forma exclusiva **bibliográfica**, mediante a consulta a livros, artigos científicos, monografias jurídicas, jurisprudências e textos de lei.

1. A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Diante da complexidade da estrutura tributária no Brasil, é mister que se proceda a análise das bases da formação do Estado Federal Brasileiro, sua evolução histórica e o delineamento traçado pela Constituição Federal de 1988 na questão tributária com vistas a dar sustentação teórica ao tema central do presente trabalho. É este o propósito desta fase da pesquisa.

1.1 Federalismo

O termo “federalismo”, palavra derivada do latim *foedus*, *foedoris*, conceitua-se como o pacto entre unidades autônomas, a aliança que dá surgimento à Federação. No âmbito do Direito Constitucional, o federalismo define-se como uma forma de Estado, “caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa”¹, no qual os Estados membros abdicam de parte de suas prerrogativas em prol da União, sem, evidentemente, perderem suas personalidades jurídicas².

Entendido como a forma política na qual o princípio da independência deve conviver em harmonia com a interdependência e o espírito de cooperação entre as unidades federadas, o federalismo se molda pela descentralização do poder (repartição constitucional de competências), a autonomia

1 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 88.

2 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 107.

financeira, política e administrativa das unidades federadas, a possibilidade de auto-organização e a participação das vontades locais nas decisões de âmbito nacional³.

Dessa forma, o objetivo-fim do Estado Federal é, sem dúvida, a busca do bem comum através do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades entre seus membros⁴. Pode-se dizer, ainda, que o sistema federal de Estado (aqui entendido como o poder compartilhado entre as esferas local, regional e nacional) dá a possibilidade das políticas públicas serem moldadas a fim de saciar as necessidades locais e regionais, conferindo a seus entes um grau suficiente de autonomia e oportunidades de desenvolvimento econômico e social equilibrado.

Paulo Bonavides⁵ dispõe que

“no Estado Federal deparam-se vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos de um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência (...).”

ou seja, um dos traços marcante na federação é a subordinação das unidades à uma Lei Suprema que norteia os rumos do Estado, possibilitando a participação direta e indireta das unidades federadas nas decisões nacionais. Tal fato faz com que decorra a necessidade de plena igualdade jurídica entre os entes federados.

3 BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução da desigualdades regionais da federação. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 103.

4 Ibidem, p. 104.

A lição do autor tem amparo na teoria kelseniana acerca do alcance territorial da vigência da norma jurídica. Segundo Kelsen⁶, as normas centrais são de cumprimento obrigatório para todos os Estados, enquanto que as normas locais, que devem estar sempre de acordo com os preceitos basilares da Lei Maior, têm validade apenas para as “porções territoriais”, formando as chamadas “ordens jurídicas parciais”.

1.1.2 Antecedentes históricos

Foram freqüentes no curso da história política dos povos antigos as alianças entre Estados e as organizações políticas com vistas à cooperação mútua. No entanto, apesar do termo “federação” ter sido utilizado na antiga Grécia, berço da civilização ocidental, a federação dos moldes atuais foi inserida no âmbito da ciência política apenas nos últimos três séculos de desenvolvimento.⁷

Montesquieu⁸ também fez uso da denominação “república federativa” ao disciplinar que

esta forma de governo é uma convenção segundo a qual vários Corpos políticos consentem em se tornar cidadãos de um Estado maior que pretendem formar. É uma sociedade de sociedades, que formam uma nova sociedade, que pode crescer com novos associados que se unirem a ela.

5 BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 181.

6 HANS, Kelsen. **Teoria geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 309.

7 BONAVIDES, op. cit., p. 181.

Nota-se que, apesar do autor se referir à federação, e incluir o exemplo grego e suíço como ícones dessa forma de Estado, o que na verdade se moldava eram os alicerces de uma verdadeira Confederação de Estados, no qual “cada membro da União conservava o caráter de Estado independente e soberano, e todos tinham igual número de votos do *Grande Conselho Federal*”⁹.

Outro aspecto interessante na “federação grega” é que sua finalidade era meramente religiosa pois seu fim era zelar pelos “tesouros imensos do templo de *Delphos*, a guarda de suas tradições e a defesa de seus oráculos”¹⁰.

Denota-se então que não é na antigüidade que se encontram as raízes da federação que se vivencia na era moderna.

O primeiro exemplo de aliança federativa extensa entre Estados na modernidade surgiu no final do século XVIII com o surgimento dos Estados Unidos da América.

Tendo como escopo a libertação das treze colônias inglesas e o surgimento das primeiras dificuldades no estreitamento dos novos Estados soberanos, o círculo político e jurídico americano deparou-se com a necessidade de um pacto entre os Estados com fins de salvar da ruína e da desordem os laços da

8 MONTESQUIEU, Barão de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 141.

9 CAVALCANTI, Amaro. **Regime Federativo e a República Brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, [19--], p. 27.

10 Ibidem, p. 28.

Confederação que os unia¹¹. Desta forma, em 1787 reuniram-se na Filadélfia os homens que haviam liderado a Revolução e que tinham a missão de construir os alicerces da nova nação que surgia.

É bem verdade que o povo americano vivia o momento mais crítico de sua história, atravessando uma severa depressão econômica como resultado do período da Guerra da Independência o que dava margem à exaltadas manifestações revolucionárias¹², o nascimento do espírito de facção, a instabilidade no sentimento de liberdade e da segurança do direito de propriedade. Todo esse quadro desenhava, nas palavras de Edward Earle um verdadeiro “*imperium in imperium*”¹³, onde cada colônia somava seu próprio estado.

Assim, o primeiro grande desafio foi encontrar um ponto de equilíbrio entre os interesses de cada Estado, uma vez que a necessidade de ceder antigos privilégios e direitos soberanos (pactuados pela Confederação), eram indispensáveis para atingir o objetivo almejado. Assim, em 17 de setembro de 1787, foi promulgada a Constituição Federal da República Americana.

Um dado interessante na formulação da federação americana é que, em nenhum momento, o termo “federalismo” é utilizado no documento

11MADISON, James; JAY, John; HAMILTON, Alexander. **O Federalista**. Traduzido por Ricardo Rodrigues Gama. Campinas, SP: Russel Editores, 2003, p. 18-19.

12 Ibidem, p. 77.

13Ibidem, p. 16-18.

constitucional, segundo aponta Nelson de Freitas Porfírio Júnior¹⁴, já que a intenção inicial não era a criação de uma forma de Estado federativo e sim a de dar impulso ao desenvolvimento econômico norte-americano.

Num primeiro momento, o pacto constitucional adotado na República Americana se apresentou na forma de uma federação dualista, ou seja, havia a separação absoluta das competências da União e dos Estados Federados. Segundo leciona Paulo Roberto Siquetto¹⁵, o modelo se justificava pelo “momento político do denominado Estado Liberal que pregava uma reduzida atuação estatal”. No entanto, ainda conforme o mesmo autor, a crise econômica da década de 1930 e suas repercussões obrigaram o governo americano a revisar sua política e abandonar a forma dualista de federação. Daí surge a corrente cooperativista do federalismo moderno, na qual o espírito de colaboração entre as unidades federadas se delineia com maior evidência.

Em suma, conclui-se que historicamente o nascimento do modelo federativo na Ciência Política Moderna deu-se com a sucessão, a “transformação” da Confederação encontrada desde a antiguidade na Grécia que, no cenário norte-americano deu surgimento à uma verdadeira nação, no sentido mais amplo da palavra.

14 PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipo de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p.5.

15 SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 273.

1.1.3 O federalismo no Brasil

O federalismo brasileiro encontra suas raízes ainda no Brasil-colônia, no começo do Império, em 1824, como resultado da luta dos liberais contra o Poder Moderador que centralizava a administração do Império do Brasil até 1889 com a Proclamação da República. A necessidade de conferir autonomia às antigas Províncias justificava-se, em especial, pela grande extensão territorial do país.

O nascimento jurídico da federação brasileira se deu no sentido inverso ao vivenciado pelo povo norte-americano. Enquanto na América a federação originou-se de um pacto entre Estados independentes – a Confederação, no Brasil teve como embrião a vontade soberana da nação, que “constituiu-se na união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, sob o título de “Estados Unidos do Brasil”¹⁶.

Assim, mister se faz dispor das fases¹⁷ passadas no processo federativo o Brasil.

No período republicano, nasce em 1891 o federalismo brasileiro sob modelo dualista. Baseado na experiência norte-americana, mas originando-se de um Estado Unitário e não de uma Confederação, a federação brasileira se demarca pela grande preocupação em se definir as esferas de competência da União e dos Estados membros.

¹⁶ CAVALCANTI, A., op. cit., p. 120.

Uma forte autonomia foi conferida às unidades federadas na ordem constitucional de 1891. No entanto, apesar dos esforços para o sucesso do novo regime, a rígida separação de competências fez com que não se conseguisse manter o equilíbrio necessário e sanar as exigências administrativas do país¹⁸.

A seguir, com a ditadura de Vargas e a grande depressão mundial, o país passou por um grande período de centralização política, coincidindo com o processo de desenvolvimento industrial e a mudança do modelo de oligarquias voltadas para a produção de produtos primários. No entanto, devido à forte centralização das decisões no poder central, os Estados membros tiveram sua autonomia atingida, enfraquecendo assim a idéia clássica de federação. Nesse período, o sistema federativo que surgiu com a Constituição de 1934 foi o federalismo cooperativo.

A partir de 1945 com a redemocratização do Brasil, os Estados membros retomaram grande parte da autonomia fiscal e orçamentária perdida no período anterior. No entanto, com a crise iniciada na década de 60, abre-se um novo período de intervenção através do Golpe Militar de 1964.

Durante toda essa nova fase na política nacional, os militares centralizaram o poder e as decisões políticas e financeiras do Estado. Com intuito de concentrar o poder político, econômico e social, promoveram uma verdadeira

17 CAMARGO, Guilherme Bueno de. Guerra Fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 193-199, passim.

reforma institucional, concentrando assim os recursos tributários¹⁹. Nesse período, o federalismo em sua essência praticamente desapareceu. No entanto, a justificativa era a implantação de um federalismo de integração, o que, nas palavras de Siquetto²⁰, “nada mais era do que centralizar todo o poder para a manipulação política do Estado”.

Com a desarticulação política do regime militar, inicia-se a descentralização, com a conseqüente abertura política. Assim, o processo culmina com a redemocratização do país através da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Face à nova conjuntura política formada com o advento da Constituição de 1988, o modelo federativo se solidificou com a retomada da autonomia política e financeira dos membros da federação. Apesar da excessiva concentração de competências na esfera da União, o modelo de um federalismo cooperativo foi adotado pela Constituição Federal de 1988.

Dentro desse quadro, a federação brasileira se formou e hoje, apesar de algumas distorções do modelo de federação clássico, mantém-se como primado consignado no texto constitucional.

18 CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Manual da Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1963, p. 68.

19 CAMARGO, G. B., op. cit., p. 195.

20 SIQUETTO, op. cit., p. 275.

1.1.4 Federalismo fiscal brasileiro e suas raízes históricas.

Baseado na cooperação financeira entre os membros do pacto federativo, o federalismo fiscal se desenvolve em razão “da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas conjuntas e de compensação das disparidades regionais”²¹.

No decorrer da história constitucional brasileira, a federalismo fiscal sofreu alterações e, em alguns períodos, foi gravemente comprometido com a diminuição da autonomia aos entes federados. É sabido que a divisão de competências, o primado da autonomia e, ainda, a existência harmônica dos entes políticos é a garantia da existência do pacto federativo. Assim, delineou-se o federalismo fiscal no Brasil ao longo de sua história²².

A Proclamação da República e o advento da primeira Constituição do Brasil em 1891 fizeram surgir, com a República Federativa, os novos componentes do Estado Brasileiro, passando a coexistir Estados membros e União Federal com autonomia fiscal e administrativa.

Nos termos dessa Constituição, e, assegurando a autonomia financeira dos Estados recém-criados como alicerce para o estabelecimento da Federação, foi garantido aos entes subnacionais a principal fonte de arrecadação tributária da época, o imposto sobre exportação, bem como o direito de administrar

21 SIQUETTO, op. cit., p. 18.

seus tributos e, inclusive, de criar novas figuras tributárias desde que não concorrentes com a União²³.

Deduz-se então, que nos Estados nos quais o volume de exportação fosse significativo, maiores vultos seriam arrecadados a título de imposto de exportação. Como no período o Estado Brasileiro tinha sua economia baseada na produção de café, os Estados cafeeiros, sobretudo São Paulo, gozavam de sólida arrecadação em detrimento daqueles nos quais o comércio exterior não era desenvolvido. Esse era o cenário do frágil federalismo fiscal à época.

Assim, para satisfazer à necessidade de receita, os Estados estipulavam impostos interestaduais que, mesmo incrementando seus cofres, acabavam entravando o crescimento do mercado interno.

Face à essa questão, a União em 1904 editou o Decreto-lei n.º 1.185 proibindo a cobrança de impostos interestaduais. Nasceu assim o princípio consignado até hoje da vedação de discriminação de produtos em razão de sua procedência ou destino²⁴(princípio basilar na concessão de incentivos fiscais, como mais tarde será demonstrado) .

Num momento posterior, tendo como cenário a crise cafeeira e a Revolução de 1930 e, por conseguinte, o colapso da economia e o esgotamento

22 LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Ed. UNESP, IE Unicamp, 2002, p. 9.

23 LOPREATTO, op. cit., p. 15-16.

do quadro político da República Velha, a arrecadação dos Estados despencou e a crise econômico-financeira não demorou a se instalar. Verificou-se então que a intervenção federal era de mister importância já que as burguesias estaduais haviam perdido o controle financeiro e o pacto federativo estava ameaçado por questões meramente tributárias.

Iniciou-se assim um novo período do federalismo fiscal no Brasil. Nas palavras de Lopreato²⁵,

o movimento de centralização do poder, antes fortemente descentralizado em mãos de diferentes burguesias regionais, e de constituição de um aparelho estatal com maior poder de regulação e controle sobre diversos interesses específicos, transformando-os em problemas gerais e nacionais, cujos desdobramentos passaram a ser objeto de definição de uma política de Estado.

A União passou então a ampliar seu poder regulatório, em detrimento da autonomia estadual.

No campo tributário, as reformulações se perfizeram na Constituição de 1934 através da melhor definição das competências tributárias dos entes políticos, incluindo-se nesse rol os Municípios, que na Carta anterior não gozavam de autonomia política, administrativa e financeira²⁶.

24 LOPREATTO, Op. Cit., p. 18.

25 Ibidem, p. 20.

26 BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 115.

Buscou-se também a uniformização dos impostos e taxas e estabeleceu-se a proibição quanto à bitributação²⁷, prevalecendo o imposto instituído pelo poder central nos casos de competência concorrente. Segundo Lopreato²⁸, “as unidades preservaram o poder de lançar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos, desde que destinassem 30% dos recursos arrecadados à União e 20% aos Municípios de onde tinham provindo”.

No âmbito federal, foi ampliada a incidência do Imposto de Consumo e, finalmente, a regulamentação do Imposto sobre Renda, instituído em 1923 mas apenas com o advento da Constituição de 1934 ingressou no arcabouço constitucional.

O Golpe de 1937 pouco alterou o regime tributário anterior. Os princípios instituídos para a tributação foram mantidos e as espécies tributárias permaneceram na órbita de competência das entidades políticas como na Constituição de 1934, ficando a União como centralizadora do poder tributário e financeiro do Estado.

Com a queda de Vargas e a promulgação da Constituição de 1946, o sistema tributário passou por algumas inovações. A reabertura do Congresso Nacional culminou com o retorno dos poderes do Legislativo e com a descentralização do poder nas mãos do Executivo. O federalismo fiscal ganha assim novo fôlego.

27 BALTHAZAR, U.C., op. cit., p. 115-116.

28 LOPREATO, op. cit., p. 24.

Houve a retomada do sistema federativo de cooperação com a previsão constitucional de repartição de receitas tributárias a fim de reduzir desníveis entre os entes políticos da Federação que, como dito anteriormente, sofriam as conseqüências da injusta política tributária desde o auge das exportações do café.

Assim, segundo Lopreato²⁹, a nova Carta Política passou a fixar

o volume mínimo de despesas federais a serem aplicadas em certas áreas: 3% na execução do plano de defesa contra os efeitos da seca no Nordeste e as obras de assistência econômica e social, 3% no plano de valorização da Amazônia e 1% nas possibilidades econômicas do Rio São Francisco e afluentes.

Durante esse período, o Brasil passou pelo avanço industrial ocorrido no governo de Juscelino Kubitschek. Assim, no âmbito estadual, os Estados-membros tiveram que se valer da autonomia garantida pela Constituição e recorreram ao aumento das alíquotas do IVC para conseguir fazer frente aos elevados gastos com infra-estrutura exigidos pelo Plano de Metas de Kubitschek.

Na década de 60, já durante o período militar, o federalismo, como já dito no item anterior, praticamente desapareceu uma vez que o poder passou a ser centralizado na União. Isso incluía também as questões tributárias.

Através da Reforma Tributária de 1966, complementada com o Ato Institucional n.º 5 (AI-5), um novo quadro tributário se formou, permitindo à União

29 LOPREATO, op. cit., p. 33.

e elevar sua arrecadação através de um volume maior de impostos e a interferência na atuação dos entes subnacionais no campo tributário.

Lopreato³⁰ dita que

a União deteve, ainda, poder de determinar as alíquotas do ICM e de criar isenções nos impostos estaduais sem, praticamente, a anuência dos envolvidos. Os Estados perderam as prerrogativas de anos anteriores [...]. Sua autonomia em matéria de legislação tributária tornou-se bastante limitada, pois foram impedidos de criar novos impostos ou adicionais, de definir alíquotas ou de conceder favores ou isenções fiscais sem acordo com os demais Estados interessados. [...]. Os Municípios, por sua vez, ficaram limitados a apenas dois impostos e dispunham de pequeno raio de manobra para vencer os entraves decorrentes da estrutura tributária.

Este modelo, no entanto, não perdurou pois os interesses divergentes das esferas de governo, aliada à crescente subordinação dos Estados-membros e dos Municípios às decisões do governo central fazia com que o processo de descentralização da política tributária fosse emergente.

Desta forma, como início desse processo, foi aprovada a Emenda Constitucional n.º 17 à Constituição de 1967, de 12 de dezembro de 1980, que ampliava o valor do repasse dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

Através da realização das eleições diretas e com a redemocratização do país, a pressão dos entes federados no sentido de que lhes fosse conferido maior autonomia no campo tributário foi grande e a convocação da Assembléia Constituinte foi a conclusão desse processo.

30 Ibidem, op. cit., p. 52.

Com o novo modelo constitucional formado, a promoção da descentralização tributária com a proibição da interferência da União nos assuntos de competência dos demais entes políticos e a garantia de Estados e Municípios de administrar seus recursos, levou a uma estrutura organizada de ajuda mútua entre os entes da federação para a consecução dos objetivos fins da nação.

A Constituição Federal de 1988 delineou um federalismo fiscal rígido, baseado na estrita definição das competências tributárias distribuídas entre todos os membros do pacto federativo, bem como na obrigatoriedade de transferências fiscais (arts. 157 a 162 da CF), nas transferências verticais com finalidade, por exemplo, de promover o desenvolvimento regional, a determinação de destinações orçamentárias para a consecução das atividades essenciais do Estado em todos os níveis de governo e a autonomia financeira e orçamentária a todos os membros da Federação³¹.

Assim, com a finalidade de reduzir as desigualdades e promover o equilíbrio sócio-econômico entre os entes da Federação, bem como para assegurar sua autonomia financeira, a Constituição adotou como mecanismos a repartição das fontes de receita e a repartição dos produto da arrecadação entre as unidades políticas.

31 GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.) **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 28.

Por fim, nas palavras de Evandro Costa Gama³², “a concepção da forma federativa adotada pela Constituição de 1988 é a organização político-administrativa escolhida pelo Poder Constituinte para, com eficiência e democracia, perseguir a efetivação dos valores expressos no texto constitucional”.

1.2 Classificação jurídica dos tributos

Uma vez expostas as raízes da federação brasileira, bem como a delineação do federalismo fiscal no Brasil, necessário se faz conceituar e classificar as espécies tributárias de acordo com o perfil constitucional e a legislação infraconstitucional.

A definição clássica de tributos reconhece-os como a contribuição compulsória que dá ao Estado condições de atender as necessidades da coletividade, assegurando o bem-estar social e o “progresso da comunidade à qual aproveita”³³. Nas palavras de Marcos Catão³⁴:

[...] tributo, enquanto instrumento de soberania, constitui-se na partilha ou intromissão na receita dos particulares de modo a fazer frente às despesas públicas que o Estado, seja por mandamento constitucional, seja por reclamo social, é obrigado a custear.

Mesmo nos regimes comunistas, o Estado não pôde prescindir deste recurso. No entanto, com o curso do tempo, este instituto tributário, segundo

32 GAMA, Evandro Costa. A Reforma Tributária e a autonomia das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 58.

33 CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e aplicação do direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973, p. 159.

34 CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 2.

as lições de Carvalho³⁵, aperfeiçoou-se moralmente e adaptou-se às diferentes formas políticas. Mesmo assim, continua repercutindo sobre a Economia ou sobre seus reflexos, baseando-se em princípios jurídicos e, na prática, utilizando-se de diferentes formas de execução.

Segundo o disposto no Código Tributário Brasileiro em seu art.

3º,

tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para Fábio Leopoldo de Oliveira³⁶, esta é a “única definição que tem validade prática no Brasil”.

Da conceituação disposta no Código Tributário Nacional, pode-se decompor o conceito em vários elementos, a saber:

- Tributo como prestação pecuniária compulsória: segundo essa característica, o tributo se apresenta como uma obrigação, uma prestação de cunho obrigatório, uma vez que advém da força coercitiva da lei (princípio da legalidade tributária). Essa prestação, cujo sujeito passivo é o contribuinte tributário, nasce a partir do momento da realização do fato descrito em lei, na definição de

35 CARVALHO, A. A. C., op. cit., p. 160.

36 OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha tributária, 1976, p. 143.

Geraldo Ataliba³⁷, a hipótese de incidência tributária, como passível de fazer surgir a obrigação tributária.

Seu caráter pecuniário se observa na medida em que tal obrigação se perfaz mediante o pagamento, em dinheiro, do montante estipulado através da base de cálculo e da alíquota aplicável.

- Tributo não constitui sanção de ato ilícito: apesar do seu caráter de obrigatoriedade e de sua instituição se dar mediante lei, o conceito de tributo, embora se aproxime da definição de multas, em hipótese nenhuma pode ser aplicado como uma penalidade decorrente de ato contrário à lei. Sua hipótese de incidência jamais poderá estipular uma prática lesiva às normas jurídicas.

- Tributo deve ser instituído através de lei: em decorrência do primado constitucional de que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, princípio este inserido no art. 5º, II da Constituição Federal, estende-se ao direito tributário o princípio da estrita legalidade, princípio este que permeia todo o Direito Público. Assim, nenhum tributo pode ser criado ou modificado senão em decorrência da lei (art. 150, I, CF). Lei esta em sentido estrito, ou seja, aquela que emana do povo através de seus representantes do Poder Legislativo (único poder cuja função típica é legislar).

É bem verdade que, na prática, este princípio é usualmente desrespeitado pelo próprio Poder Executivo a partir da edição de atos normativos de

37 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 52.

hierarquia inferior aos das normas legais que acabam por criar exigências legais reservadas às leis em sentido estrito, ou seja, as únicas capazes de inovar o sistema jurídico.

Deste princípio, além da garantia da segurança jurídica nas relações tributárias, resulta a característica da compulsoriedade do pagamento de tributos, como acima já disposto, no momento que o sujeito passivo realizar o ato descrito como hipótese de incidência legal tributária.

- Tributo como prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada: originariamente, a competência para cobrar os tributos instituídos pelo Poder Legislativo é inerente ao Executivo que, em raras exceções, pode delegar competências aos demais poderes.

Nascida a obrigação tributária através da ocorrência do fato gerador, nasce também ao Executivo a obrigação de, mediante o ato jurídico do lançamento, constituir o crédito tributário nos termos legais. Está assim caracterizada a vinculação exigida pelo CTN.

Becker³⁸, ao definir “tributo” ditou que este se caracterizava por ser o objeto da prestação a ser efetuada pelo sujeito passivo em decorrência da vinculação advinda da relação jurídica tributária. É ele “que satisfaz o dever jurídico tributário”³⁹.

38 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Legus, 1998, p. 261.

39 Ibidem, p. 370.

Nota-se, dessa forma, que a doutrina pátria é pacífica na classificação do gênero *tributo*, definindo-o como necessário para a consecução das finalidades do Estado em prol da sociedade. Percebe-se ainda que tais considerações se fazem necessárias devido à forma federal adotada no Brasil, visto que, através da classificação adequada das espécies tributárias, é possível constatar se há ou não invasão de competências por parte das entidades tributantes.

A doutrina estrangeira divide-se em duas vertentes na classificação dos tributos. A corrente dicotômica entende que os tributos apresentam-se como impostos ou taxas, enquanto a corrente tricotômica inclui também as contribuições de melhoria entre as espécies tributárias. Este é o critério nitidamente adotado pelo Código Tributário Nacional.

No Brasil formado por unidades tributantes reciprocamente autônomas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a necessidade de divisão em espécies e subespécies tributárias é mister para a perfeita definição de competências (o poder de tributar).

Seguindo os ditames do CTN, a corrente doutrinária liderada por Roque Antônio Carrazza⁴⁰, José Afonso da Silva⁴¹, Ruy Barbosa Nogueira⁴²,

40 CARRAZZA, op. cit., p. 439.

41 SILVA, J. A., op. cit., p. 590.

42 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 164.

Paulo de Barros Carvalho⁴³, entre outros, adota o critério tricotômico com base nas lições de Geraldo Ataliba⁴⁴ para a averiguação da natureza do tributo.

Há ainda doutrinadores que classificam as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios (Luciano Amaro da Silva⁴⁵), impostos, taxas, contribuições parafiscais ou especiais (Aliomar Baleeiro⁴⁶). São estas as manifestações da corrente quadripartides. Hugo de Brito Machado⁴⁷, Celso Ribeiro de Bastos⁴⁸ e Werther Botelho Spagnol⁴⁹ apresentam a divisão qüinqüipartide ditando que os tributos devem ser classificados em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Enfim, os tributos apresentam gêneros e espécies jurídicas distintas para

evitar os malefícios do tributo único e para poder discriminar a competência tributária, isto é, a fim de que a União Federal, os Estados Federados e os Municípios e o Distrito Federal possam, no exercício da parcela do Poder Legislativo que lhes foi outorgada pela Constituição, *criar* determinados tributos e *estar proibidos* de criar outros tributos.⁵⁰

43 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 32.

44 ATALIBA, op. cit., p. 125.

45 SILVA, Luciano Amaro da. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 56.

46 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 44.

47 MACHADO, Hugo de Brito. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, p. 31.

48 BASTOS, Celso Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93.

49 SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Forense, 2004, p. 47.

50 Becker, op. cit., p. 371.

Para efeito deste trabalho, cujo foco é a concessão de incentivos fiscais referentes ao ICMS, dar-se-á ênfase especial à dissertação da espécie “imposto”, sem, obviamente se abster de tecer breves considerações acerca das demais modalidades tributárias previstas no texto constitucional.

1.2.1 Impostos

No Direito Tributário contemporâneo, a palavra imposto (do latim *imponere*, impor, fazer recair), expressa uma espécie do gênero tributo, mas ainda traz consigo a idéia de imposição, indo de encontro com a atual conotação de “divisão para o bem estar comum”.

Adam Smith já o definia: “o imposto é a contribuição de todos os membros da sociedade, ou de uma parte deles, para as despesas do governo.”⁵¹

Na realidade, o que se percebe é que o conceito de imposto determina-se, essencialmente, pela orientação política adotada por um Estado, sofrendo influência direta da conjuntura sócio-econômica e no grau de intervencionismo do Estado nas relações de seus cidadãos.

51 SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Vol. 2. Traduzido por Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1010.

No Direito Brasileiro, com a promulgação da Constituição Republicana de 1891 em seus artigos 7º, 9º, 11 e 72, §30 foi que distinguiu-se as espécies tributárias em imposto e taxa. No entanto, esta distinção deu-se de forma pouco precisa, definindo a taxa como contribuição paga pelo contribuinte em razão de serviço prestado pelo Estado em seu benefício direto enquanto que ao imposto caberia a função de sua renda se reverter para satisfação dos anseios da administração na consecução do bem comum.

Com o advento do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66) positivou-se, finalmente, a definição jurídica de imposto adotada até hoje, a saber:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte.

Dentre as espécies de tributos são os impostos a principal fonte de recursos financeiros da qual se utiliza o Estado para atender suas necessidades⁵². Sua principal característica é o aspecto da unilateralidade, ou seja, a exação se dá independentemente de contraprestação estatal específica ao contribuinte..

Geraldo Ataliba⁵³ já ditava que a peculiaridade da hipótese de incidência tributária dos impostos residia na falta de vinculação entre a atividade estatal e o fato gerador, razão pela qual diz-se ser um tributo não-vinculado. Pereira

52 CARVALHO, AA C., op. cit., p. 161.

53 ATALIBA, op. cit., p. 137.

e Mota⁵⁴ seguem o mesmo raciocínio ao disciplinar a unilateralidade como distinção do imposto de outras prestações coactivas e igualmente pecuniárias. Becker⁵⁵, na mesma direção afirmava:

Imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar sobre o Sistema Tributário Nacional, dispôs os impostos e os respectivos membros da federação competentes à sua instituição. Assim, versa a Constituição Federal sobre os impostos de competência da União (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros, Imposto sobre a Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a título ou Valores Imobiliários e, ainda, o Imposto sobre Grandes Fortunas, a ser disciplinado por lei complementar), dos Estados (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre a Transmissão Causa *Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores) e dos Municípios (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, Imposto sobre a Transmissão de Bens *Inter Vivos*, Imposto sobre a Propriedade Predial e Urbana). Ao Distrito Federal, a Constituição Federal de 1988 atribuiu a competência para instituir os impostos de competência dos Estados e dos Municípios.

54 PEREIRA, J F Lemos; MOTA, A. M. Cardoso. **Teoria e técnica dos impostos**. Lisboa: Livraria Petrony, 1971; São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda., [19--], p. 28.

55 BECKER, Op. Cit., p. 80.

Além dos impostos constitucionalmente discriminados, ainda há a competência residual da União prevista no Art. 154, I da Constituição Federal. Por meio de Lei Complementar, a União pode criar impostos desde que sejam não-cumulativos e tenham fato gerador ou base de cálculo diverso dos impostos já existentes. E, finalmente, também são de competência da União, os impostos extraordinários instituídos na iminência ou em caso de guerra externa os quais devem ser suprimidos gradativamente uma vez cessadas as causas de sua criação (art. 154, II da Constituição Federal).

No presente estudo, o enfoque se dará especialmente no Imposto sobre Circulação sobre Bens e Serviços – ICMS, de competência dos Estados Federados e do Distrito Federal, como mais adiante se demonstrará.

1.2.1 Taxas

Um vez conceituado o instituto dos impostos, mister se faz passar à análise das taxas, segunda espécie do gênero tributos de acordo com o Sistema Tributário Pátrio.

A existência da taxa há muito se vislumbra. Desde a antigüidade os povos egípcios cobravam dos povos conquistados “tributos” com características muito semelhantes às das taxas da atualidade⁵⁶.

56 GUIDA, Armando. **Unidade de tributação por grupos de contribuintes. Unidade de sistema tributário. Unidade de arrecadação.** In: 1ª CONFERÊNCIA NACIONAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, 1941, Rio de Janeiro.

Ao final do século XVIII, Adam Smith iniciou o primeiro estudo científico acerca da diferenciação das taxas e demais espécies de tributos. No entanto, a análise eminentemente jurídica só ocorreu no século seguinte, sendo afastadas na sua análise as influências econômicas e políticas.

No Brasil, através da análise da evolução constitucional, percebe-se que o conceito de taxa foi aos poucos se delineando. Na Constituição de 1824, também conhecida como a “Constituição Política do Império do Brasil”, não havia qualquer conceituação de tributos, apenas delegava à Câmara dos Deputados a “iniciativa privativa” sobre impostos (art. 36, I).

A Carta Constitucional seguinte, a Constituição da República do Brasil de 1891, não conceituava claramente os tributos. Foi, porém, o primeiro documento a diferenciar as figuras dos impostos e taxas, conforme já dissertado no item anterior.

A real distinção entre os conceitos de impostos e taxas só se percebe a partir da Constituição de 1934 quando se delineou que as taxas seriam instituídas para custeio de serviços públicos ligados ao contribuinte.

No sistema jurídico atual, as taxas encontram seu assento constitucional no art. 145, II da Constituição Federal e previsão no art. 77 do Código Tributário Nacional.

Art. 145, CF. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

(...)

§2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 77, CTN. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Assim como os impostos, muito já se debateu quanto à natureza jurídica das taxas. Segundo a teoria de Geraldo Ataliba⁵⁷, diante da divisão dos tributos em vinculados e não vinculados, adotou-se como característica basilar das taxas o aspecto contraprestacional, face à exigência de prestação direta da atividade do Estado perante o contribuinte.

Esta teoria, no entanto, é combatida por Hugo de Brito Machado⁵⁸ que dispõe que a contraprestacionalidade não pode ser reconhecida como característica da taxa. Dita o autor que

é freqüente o equívoco de definir a taxa dizendo que é um tributo contraprestacional. [...] No direito positivo brasileiro, admitida como está a taxa instituída em razão do poder de polícia, deve ser afastada a idéia de contraprestação como elemento distintivo entre a taxa e imposto.

E completa afirmando que

57 ATALIBA, op. cit., p. 152.

58 MACHADO, op. cit., p. 36.

a atividade estatal que constitui o fato gerador da taxa não representa necessariamente vantagem para o contribuinte. Por isso temos sustentando que a contraprestacionalidade não é uma característica essencial dessa espécie tributária.

O art. 77 do CTN ratifica o disposto constitucional quanto à preocupação do legislador na conceituação das taxas, demonstrando, inicialmente, a competência dos três níveis de Governo, seguidas pela especificação do fato gerador. Este, também, é outro ponto de controvérsias na caracterização das taxas.

O fato gerador pode variar seja em razão do poder de polícia ou seja em razão da utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Assim, constata-se que seu fato gerador está relacionado a uma prática estatal e não a uma atividade do contribuinte, como é no caso dos impostos.

A expressão “poder de polícia” como fato gerador de taxas é explicitada no art. 78 do CTN:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Themístocles Brandão Cavalcanti⁵⁹ explica que poder de polícia compreende “todas as restrições impostas pelo poder público aos indivíduos, em benefício de interesse coletivo, saúde, ordem, pública, segurança e, ainda mais, os interesses econômicos e sociais.”. No mesmo sentido, Maria Sylvia Di Pietro⁶⁰ atesta ser “a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público”.

Por fim, Elcio Fonseca Reis⁶¹ leciona que

poder de polícia são as atividades da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática ou abstenção de fato, em razão de interesse público. Será regular quando praticado nos limites e nos termos da lei.

No que tange a instituição de taxas em razão de serviço público específico e divisível, muito de já discutiu na doutrina e jurisprudência pátria. Aires F. Barreto dispõe que o

CTN deixa claro que a escolha da mera disponibilidade do serviço pressupõe, além de estar posto à disposição do contribuinte, mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento, seja o serviço de utilização compulsória.

59 CAVALCANTI, T. B., op. cit., p. 64.

60 ZANELLA, Maria Sylvia Di Pietro. **Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 57.

61 REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normais gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 83-84.

Desta forma, depreende-se que o conceito de serviço público gira em torno da atividade fornecida pelo Poder Público ou por quem lhe faça as vezes, que venha a oferecer utilidade ou comodidade aos administrados. Essa atividade será sempre exercida sob os regime jurídico de Direito Público.

E, finalmente, seguindo o raciocínio de Hugo de Brito Machado⁶², a expressão econômica das taxas se relacionará com o custo da atividade do Estado constituidora de seu fato gerador.

1.2.3 Contribuições de melhoria

Da mesma forma que as taxas, as contribuições de melhoria são espécies de tributos vinculados, de acordo com a classificação apresentada por Geraldo Ataliba⁶³, de pagamento obrigatório decretado, exclusiva ou concorrentemente, pelo Município, pelo Estado e pela União.

Seu critério de diferenciação das taxas encontra-se na razão de sua instituição. Enquanto as taxas podem ser cobradas pela simples atuação estatal, as contribuições de melhoria para serem instituídas necessitam não apenas dessa atuação. É requisito essencial que tal atuação estatal resulte em vantagem patrimonial ao contribuinte.

62 MACHADO, op. cit., p. 37.

63 ATALIBA, op. cit., p. 170.

Segundo Augusto Júnior Schmidt⁶⁴, as contribuições de melhoria, “denominadas *special assessments* pelos norte-americanos, *betterment taxes* pelos ingleses e conhecidas na Alemanha sob a designação de *beiträge*”, tiveram pouca importância econômica até o final do Séc. XVIII.

No ordenamento jurídico pátrio, a contribuição de melhoria só foi introduzida na Constituição Federal de 1934⁶⁵. A Carta de 1937 foi omissa em relação a ela, desencadeando inúmeros reflexos doutrinários. Parte da doutrina passou a classificar a contribuição de melhoria como uma subespécie de taxas para justificar sua cobrança. Nesse sentido: Aliomar Baleeiro⁶⁶ e Ruy Barbosa Nogueira⁶⁷. A partir de 1946, a figura da contribuição de melhoria retornou ao texto constitucional.

Segundo Carlos Alberto Pinto⁶⁸, a instituição de contribuição de melhoria “atende a um imperativo de justiça fiscal e corresponde às necessidades de ampliação da receita de nossas entidades públicas”. Na mesma corrente, dispõe Geraldo Ataliba⁶⁹ que

64 SCHMIDT, Augusto Junior. **Contribuição De Melhoria – Seu Aspecto Financeiro**. São Paulo: Estabelecimento gráfico Cruzeiro do Sul, 1941, p. 3.

65 BALTHAZAR, U. C., op. cit., p. 117.

66 BALEEIRO, op. cit., p. 571.

67 NOGUEIRA, op. cit., p. 164.

68 PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. **Contribuição de melhoria – A lei federal normativa**. Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 1949, p. 39.

69 ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 17.

o sistema tributário que não reconheça e não consagre a contribuição de melhoria é imperfeito, lacunoso, inidôneo e, sobretudo, injusto. Com efeito, se se considera que, para determinada obra, suportada por impostos, todos concorrem com sacrifício, por isso que tal obra, presume-se, vai em proveito da coletividade, beneficiando, porém, de maneira concreta, determinados bens particulares relacionados com ela – via de regra em razão da localização recíproca – logo se reconhece a justeza do princípio segundo o qual os proprietários dos bens avantajados (cuja vantagem se traduz em valorização) devem concorrer, proporcionalmente, ao benefício recebido para o custeio a obra, pena de violação da justiça distributiva.

Depreende-se então que a cobrança de exação na forma de contribuição de melhoria justifica-se pelo acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte em razão de obra pública. O montante relativo à valorização do bem imóvel valorizado será a base de cálculo para a cobrança da contribuição.

Diferentemente dos demais tributos, a cobrança de contribuição de melhoria não considera a capacidade contributiva do contribuinte na estipulação da exação. Como já dito, o critério adotado será a vantagem auferida pelo contribuinte em razão de obra pública. É a corrente adotada por Ataliba⁷⁰ que estabelece que a “contribuição de melhoria é o tributo que onera os sôbrevales (sic) imobiliários conseqüentes a obras públicas, sem considerar a capacidade contributiva”. E completa:

Com efeito, não há contribuição de melhoria se não há vantagem e se esta não se traduz exatamente em valorização; se a vantagem for de outra natureza, já não há também, que falar em contribuição, mas, em outro tributo.⁷¹

70 ATALIBA, 1964 , p. 9.

71 Ibidem, p. 32.

Verifica-se então que a contribuição de melhoria também funciona como meio de se evitar o enriquecimento sem causa⁷² do contribuinte beneficiado por valorização patrimonial em decorrência de obra pública.

E, finalmente, seguindo o ditado por Celso Ribeiro de Bastos⁷³, a contribuição de melhoria é “modalidade tributária com inegáveis fins fiscais que, lamentavelmente, no Brasil tem sido pouco utilizada”.

1.2.4 Empréstimos compulsórios

Segundo dispõe da Constituição Federal, os empréstimos compulsórios são tributos cuja competência cabe à União. Assim, Estados, Distrito Federal e Municípios não gozam de competência para instituí-los.

Para garantir a segurança jurídica, o constituinte originário estabeleceu que sua instituição só poderia ocorrer mediante quorum qualificado, ou seja, apenas lei complementar pode dar nascimento a esse espécie tributária.

Ademais, prevê a Constituição Federal que apenas em casos excepcionais, casos estes devidamente dispostos, sua instituição terá cabimento. Assim, dispõe o texto constitucional que poderá dar surgimento ao empréstimo compulsório a necessidade de recursos extras “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa ou sua

72 ATALIBA, 2001, p. 176.

73 BASTOS, Celso Ribeiro de. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 434.

eminência”⁷⁴ ou para obtenção de recursos necessários a investimentos públicos de caráter urgente ou de relevante interesse nacional.

Sem dúvida, a característica mais diferenciada dos empréstimos compulsórios, face às demais espécies tributárias, é seu caráter restitutivo⁷⁵. Uma vez cessadas as razões pelas quais se baseou sua instituição, a União deverá, nos termos da Lei Complementar que o criou, proceder sua devolução ao contribuinte, sob pena de caracterizar um verdadeiro confisco.

Por fim, nas palavras de Carrazza⁷⁶, “empréstimo compulsório é um tributo, como tal devendo ser tratado”, assertiva da qual se abstrai que sua instituição deve ser orientada pelos princípios tributários previstos na Constituição Federal.

1.2.5 Contribuições Especiais

A Constituição Federal divide as Contribuições Especiais em razão da finalidade de sua criação, a saber, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Diferentemente do que dispôs em relação às demais espécies tributárias, a Constituição Federal não discriminou em seu texto as hipóteses de

74 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988, Art. 154, I.

75 CARRAZZA, op. cit., p. 478.

76 CARRAZZA, op. cit., p. 490.

incidência, nem a base de cálculo de todas as formas de contribuições, deixando esse mister à legislação infraconstitucional. A única exceção se dá quanto as contribuições sociais para previdência social (art. 195, CF).

As Contribuições são de competência exclusiva da União. Estados, Distrito Federal e Municípios só poderão instituí-las nos termos do parágrafo primeiro do art. 149 da Constituição Federal, ou seja, para custeio da previdência e assistência social de seus servidores.

Nas palavras de Carrazza⁷⁷, “a regra matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação”. Assim, diz-se que as Contribuições são espécies de tributos vinculados a uma atividade estatal.

Por fim, com exceção das Contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, todas as demais Contribuições devem obedecer ao princípio da anterioridade, ou seja, sua exigência só pode ocorrer no exercício subsequente àquele que foi criada. No caso daquelas, a cobrança poderá ser exigida 90 (noventa) dias após sua instituição ou majoração, em obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal.

1.3 Competência tributária

Uma vez apresentada a conceituação e classificação das espécies tributárias, necessário se faz dissertar acerca da competência tributária designada pela Constituição Federal aos membros do pacto federativo brasileiro.

Denomina-se competência “o estudo da divisão das atribuições estatais relativas às funções do Poder”⁷⁸. É a atribuição legal quanto à função de um agente público ou um ente federativo.

Segundo Elcio Fonseca Reis⁷⁹

a efetividade do federalismo está nitidamente ligada[...] à obtenção de autonomia financeira, e esta é conseguida pela competência tributária, segundo técnica de atribuição de poderes legislativos em tal matéria aos entes políticos.

No Direito pátrio, entende-se por competência tributária a capacidade que os entes da Federação têm, através de limites impostos pela Constituição, de criar e administrar tributos. Segundo Aliomar Baleeiro⁸⁰, “no Brasil, a questão da competência tributária é manifestação do próprio Federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos”.

77 Ibidem, p. 498.

78 PAMPLONA, Maria das Graças. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Ed. Federal, 2005, p. 29.

79 REIS, op. cit., p. 81.

80 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 134.

Carraza⁸¹ afirma que a competência tributária “trata-se de competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição”. É o poder limitado pelos preceitos constitucionais que possibilita à União, aos Estados, Municípios e Distrito Federal a determinação das incidências tributárias, as formas de lançamento e os meios de cobrança, arrecadação e fiscalização tributária.

A primeira notícia que se tem acerca de competências tributárias no ordenamento jurídico pátrio foi através da Lei n.º 99 de 1835 que, precariamente, procurou regulamentar as competências tributárias das unidades políticas da época. Os Municípios, por exemplo, não detinham qualquer competência para definir seus tributos, ficando a cargo das Províncias tal tarefa.

Mesmo com a proclamação da República e a promulgação da Constituição Republicana de 1891, o sistema tributário pátrio continuou falho permitindo, por exemplo, que União, Estados e Municípios instituíssem os mesmos tributos⁸².

Os textos constitucionais seguintes foram aprimorando o Sistema Tributário, fortalecendo os preceitos da forma de estado federal através da fixação das competências mais delineadas dos membros da Federação e a inclusão de direitos do contribuinte.

81 CARRAZZA, op. cit., p. 328.

82 SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

Em suma, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho⁸³, a competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

1.3.1 Características gerais

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que a competência tributária no direito brasileiro é indelegável. Uma vez outorgado o poder pela Constituição Federal, o detentor desse poder, mesmo se não fizer aproveitamento da competência, está impedido de transferi-la. É o princípio da indelegabilidade da competência tributária⁸⁴.

Segundo Cristiano Carvalho⁸⁵,

enquanto a competência tributária são as normas de produção normativa ou metanormas vistas sob o prisma estático do direito, o exercício da competência tributária são essas normas vistas pela dinâmica da posituação do direito (...).

A questão da competência tributária é tratada não apenas no texto constitucional. O Código Tributário Nacional, ratificando os dispositivos da

83 CARVALHO, P. B., op. cit., p. 146.

84 Ibidem, p. 147.

85 CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 322.

Constituição, também trata das competências tributárias nos artigos 6º a 15. Na opinião de Paulo de Barros Carvalho⁸⁶, uma repetição desnecessária e inócua.

Em seu art. 7º O CTN veda a delegação da competência tributária plena, aquela relacionada com a possibilidade de legislar (criar, majorar, modificar) tributos disciplinados na Constituição Federal, “o direito subjetivo de editar normas tributárias”⁸⁷.

Apesar de ser um poder originário, o instituto da competência tributária sofre limites na própria Constituição. O respeito ao pacto federativo, a proibição de instituir tributos com efeito de confisco, os princípios tributários são exemplos da limitação da competência dos entes tributantes.

Doutrinariamente costuma-se classificar as formas de competência tributária gozadas pelos membros da Federação em competência privativa, comum, residual, especial ou extraordinária.

A competência privativa diz respeito unicamente aos impostos, aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais, de competência da União.

As taxas e as contribuições de melhoria são passíveis de serem instituídas por qualquer dos entes da federação, União, Estados, Distrito

86 CARVALHO, P. B., op. cit., p. 148.

87 CARRAZZA, op. cit., p. 331.

Federal e Municípios, através da competência tributária comum. Como explicitado no item anterior, basta que haja a execução de serviços públicos para que seja possível a instituição dessas exações. Importante ressaltar que, no caso das contribuições de melhoria, esse serviço público deve resultar em acréscimo patrimonial através da valorização imobiliária para que seja legal a cobrança do referido tributo.

A competência residual, inerente unicamente à União (art. 154, I, CF), diz respeito à faculdade deste ente tributante de instituir novos impostos que não sejam cumulativos e que não tenham a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador dos já existentes. Apesar da instituição de impostos requerer apenas Lei Ordinária, no caso do exercício da competência residual para a criação de nova exação, a exigência é de Lei Complementar.

Finalmente, quanto à competência especial ou extraordinária, limitada mais uma vez à União, refere-se à faculdade de instituir impostos extraordinários em caso ou iminência de guerra externa, através de Lei Complementar, de acordo com o art. 154, II da Constituição Federal. Vale lembrar que tais impostos, justamente pelo caráter extraordinário, não poderão perdurar sem prazo indefinido, devendo ser gradativamente reduzidos à medida que a razão que lhes deu ensejo venha a ser superada.

1.3.2 Os titulares da competência tributária face à Constituição de 1988: a competência para criar impostos.

A Constituição Federal designa através de competências de caráter exclusivo, os impostos que, através de Lei Ordinária ou, excepcionalmente, de Lei Complementar (no caso, os impostos extraordinários de competência da União), os entes da Federação poderão instituir para auferir renda para consecução de seus pressupostos.

A Carta Maior não cria tributos. Ela instituiu competências para que os membros da Federação os instituíssem⁸⁸.

Deste modo, como já informado anteriormente, compete privativamente à União a instituição dos impostos discriminados nos arts. 153 e 154, CF. Aos Estados caberá a instituição dos impostos dispostos no art. 155, III da CF, aos Municípios os do art. 156, I a III, ao Distrito Federal os impostos de competência estadual e municipal (arts. 155, caput e art. 147, CF).

A ressalva necessária diz respeito aos impostos federais. A União detém o poder de, residualmente, criar novos impostos, vedada a bitributação. Segundo Carrazza⁸⁹, a União pode criar quaisquer outros impostos, desde que observe os campos impositivos dos demais entes tributantes e respeite os direitos fundamentais do contribuinte. A criação dessas novas figuras tributárias dar-se-á,

88 CARRAZZA, op. cit., p. 422.

89 CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 32.

excepcionalmente, através de lei complementar, como mais adiante será melhor demonstrado.

Dessa forma, resumidamente e enfatizando o já exposto, caberá aos membros da Federação, no uso da autonomia, dispor através de Lei Ordinária sobre a manutenção dos impostos de sua competência, respeitando as balizas dispostas no texto constitucional.

Diante do exposto e, superada a análise da federação brasileira, bem como o arcabouço constitucional tributário com a definição das espécies tributárias, passa-se a focar no tema central desta proposta através do estudo mais aprofundado do ICMS e suas vicissitudes na legislação pátria.

2. INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

Superada a fase da demonstração da estrutura tributária brasileira, faz-se necessário o aprofundamento do estudo do ICMS, suas peculiaridades na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional. Esta fase da pesquisa, volta-se para os assuntos pertinentes a esse tema tais como a concessão de incentivos fiscais no âmbito do referido imposto e a criação da Zona Franca de Manaus.

2.1 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS

O ICMS é o tributo de competência estadual que responde pelo maior volume da receita dos Estados Federados. Nesta fase da pesquisa, aprofundar-se-á a análise deste tributo utilizando-se da base teórica demonstrada no capítulo anterior. Para tanto, se faz necessário traçar os antecedentes históricos desta exação, suas peculiaridades no texto constitucional e na legislação infraconstitucional. Por fim, tratar-se-á da questão da concessão de incentivos fiscais relativas a este tributo e da zona de exceção atribuída à Zona Franca de Manaus.

2.1.1 Antecedentes históricos

Originariamente concebido sob a sigla ICM, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria, o ICMS surgiu como forma de aperfeiçoamento do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), previsto pela primeira vez na Constituição de 1934⁹⁰. A exigência do IVC foi mantida na Constituição de 1946 no inciso IV do art. 19 sendo o imposto cumulativo e de competência estadual⁹¹.

Inserido no sistema constitucional pátrio através da Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de dezembro de 1965, que introduziu profundas modificações no campo da tributação⁹², o ICM (hoje ICMS) era originalmente da competência impositiva dos Estados e Municípios. A estes últimos, segundo Balthazar⁹³, “competia instituir e cobrar um estranho adicional de ICM” revogado pela Constituição de 1967, que efetivamente nunca foi cobrado face à dificuldade de implementação.

Com o Ato Complementar n.º 40/68, ratificado pelo Ato Institucional 6/69, o então ICM passou a ser não-cumulativo e a incidir sobre as

90 BALTHAZAR, U. C., op. cit., p. 115.

91 CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição tributária do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61.

92 BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ICMS ao alcance de todos**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 25.

93 BALTHAZAR, U. C., op. cit., p. 141.

operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes⁹⁴.

Mais adiante, o Ato complementar n.º 31 modificou novamente a competência do ICM, atual ICMS, deixando-o inteiramente sob a administração dos Estados e Distrito Federal, conferindo aos Municípios 20% do produto de sua arrecadação.

Todas as Constituições que sucederam a referida norma jurídica instituidora do então ICM, passaram a prever essa fonte de receita tributária. Com o advento da Constituição de 1988 (com a inclusão do “S” ao ICM), a incidência do imposto foi alargada, como assim dispõe o art. 155,II, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações de iniciem no exterior.

Dessa forma, o atual ICMS abrange, pelo menos, cinco núcleos diferentes de hipótese de incidência, a saber: 1. Imposto relativo a operações mercantis (circulação de mercadorias), 2. Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, 3. Imposto sobre serviços de comunicação, 4. Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica, 5. Imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais⁹⁵.

94 CARDOSO, op. cit., p 61.

95 CARRAZZA, 2003, op. cit., p 34-35.

Adiante, passa-se ao estudo específico do ICMS na atual Carta Magna ressaltando que, conforme lição de Baleeiro⁹⁶, o referido imposto, desde sua criação, passou a ser a receita fundamental dos Estados-membros e Distrito Federal razão pela qual sua manutenção é da mais alta importância para o bom desempenho das finanças públicas destes entes federados.

2.1.2 O ICMS na Constituição de 1988

A Constituição Federal, ao prever o ICMS como imposto de competência de Estados e Distrito Federal em seu art. 155, II, dispõe que sua regra matriz de incidência dar-se-á nas operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, independente do local de início dessa operação, incluindo as iniciadas no exterior.

Por se tratar de espécie de imposto sobre consumo, uma das mais importantes características do ICMS é que estes incidem em operações plurifásicas, nas quais as mercadorias passam por várias etapas de circulação, desde o início do ciclo produtivo até atingir o consumidor final⁹⁷.

96 BALEEIRO, op. cit., p. 367.

97 CARDOSO, op. cit., p. 64.

Segundo Manoel Cavalcante de Lima Neto⁹⁸, o interesse nas questões referentes ao ICMS se justifica pela enorme importância deste imposto face ao orçamento dos seus entes tributantes. Em suas palavras

A todo instante se estão a realizar operações de circulação de mercadorias envoltas nas mais diversas fórmulas que produzem efeitos jurídicos e fazem nascer a obrigação tributária de efetivar o pagamento do ICMS.

Carrazza⁹⁹ é do mesmo posicionamento e vai mais além ao comentar a importância econômica do ICMS para os cofres públicos. Dita ele que o ICMS é o tributo que envolve “maiores quantias de dinheiro” e, certamente por isso “que, de longe, suscita as maiores dúvidas”. E completa:

[...] indiscutivelmente, as quantias em jogo, na tributação por meio de ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, sobre produtos industrializados [...]. Não é à toa que a União está empenhada em trazer para suas hostes este ICMS.

Desta forma, apesar dos esforços do governo federal em transferir para sua seara a competência para dispor sobre ICMS, a Reforma Tributária que possibilitaria essa modificação ainda não ocorreu, permanecendo assim Estados e Distrito Federal como os únicos entes federados competentes para sua instituição, arrecadação e administração.

Faz-se necessário então analisar as esferas da regra matriz de incidência do ICMS, bem como as características desse tributo delineado pelo texto constitucional.

98 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária**. Curitiba: Juruá, 2000. p. 30.

99 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 36 (notas).

A Constituição Federal disciplina genericamente que será da competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Dessa assertiva, pode-se dividir a hipótese de incidência do ICMS em:

1. Operações de circulação de mercadorias: a abrangência dessa definição deve ser entendida como circulação jurídica, e não unicamente física da mercadoria objeto do negócio jurídico¹⁰⁰.

Essa circulação deve ser entendida como aquela proveniente de negócio jurídico que transfere a titularidade da mercadoria. Sem que ocorra essa transferência de posse e, concomitantemente, que seja a causa dessa “circulação” um ato jurídico negocial, não estará caracterizado o fato gerador para a incidência do ICMS. Não nasce, então, a obrigação tributária. A doutrina majoritária segue este entendimento sendo que o STF também se posicionou nesse sentido.

Carrazza ainda chama a atenção que a operação capaz de fazer nascer a obrigação de pagamento do ICMS deve ter como objeto “mercadorias”. Conclui-se então que, para que ocorra efetivamente o fato gerador do ICMS, além da real transferência de propriedade através de ato jurídico negocial, o

¹⁰⁰ Ibidem, p. 36.

objeto deste ato deve ser, obrigatoriamente, uma mercadoria, cuja melhor definição nos termos do Direito Comercial, é o bem móvel sujeito à mercancia.

A característica que confere ao bem móvel a classificação como mercadoria é que tenha ele como destinação a venda ou revenda, ou seja, seja objeto de operação mercantil. A Lei Complementar n.º 87/96 esmiuçou a questão referente à circulação de mercadorias em seu art. 2º.

2. Prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal: no que tange essa questão, algumas considerações merecem ser tecidas.

Apesar da Constituição Federal ter conferido aos Municípios a competência para instituir o imposto cuja incidência se dará em razão da prestação de serviços de “qualquer natureza” – ISS , especificamente no que concerne àqueles relativos ao transporte interlocal, reservou aos Estados membros e Distrito Federal sua competência. Assim, a Constituição Federal abriu uma exceção à regra de que apenas aos Municípios compete instituir “impostos sobre serviços de qualquer natureza”.

Carrazza¹⁰¹ leciona que os serviços cuja tributação hoje competem aos Estados-membros e ao Distrito Federal, o ICMS- comunicação e ICMS – transporte, são “descendentes” do antigo imposto federal sobre serviços de transporte e comunicações (ISTR).

101 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 136.

Assim, para que Estados e Distrito Federal instituíam o ICMS sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, devem se ater estritamente aos limites impostos no texto constitucional, sob pena de invadir a seara de competência reservada aos Municípios.

Vale ainda lembrar que, em atenção ao princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas e bens por meio de tributação, é defeso aos Estados e Distrito Federal estabelecerem, através desta “modalidade” de ICMS, diferenças tributárias em razão da procedência ou destino da prestação de serviços de transporte interlocal.

3. Prestação de serviços de comunicação: conhecido como ICMS- comunicação , esta “derivação” do ICMS genérico tem como hipótese de incidência a prestação onerosa de serviços de comunicação.

Assim como ocorre no caso do ICMS incidente sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, mais uma vez a Constituição Federal abriu uma exceção quanto à competência dos Municípios na tributação de “serviços de qualquer natureza” ao prever quais serviços de comunicação seriam passíveis de cobrança de ICMS, tributo de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.

O ICMS-comunicação tem como pressuposto a existência de um contrato de prestação de serviço para esse fim, onerando assim o serviço e, sobre este valor, incidindo a base de cálculo do imposto.

A Lei Complementar n.º 87/96 estabelece que o ICMS – comunicação incidirá sobre as prestações onerosas realizadas por qualquer meio, “inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. Assim, situações que estejam à margem dessas enumeradas pela legislação complementar, não serão passíveis de cobrança de ICMS mas, certamente, darão margem à cobrança de outras espécies tributárias (ISS, por exemplo).

4. Operações relativas a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica: Segundo Carraza¹⁰², a origem desta exação é o imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica da Carta de 1967. Na época, a União concentrou a competência para instituição e administração deste imposto devido à necessidade de controlar a tributação, evitando que Estados e Municípios a utilizassem com fins extrafiscais e assim entravassem a expansão industrial no país.

A partir da Ordem Constitucional de 1988, a tributação passou a incorporar o núcleo de incidência do ICMS, de competência estadual e distrital, respeitando o princípio da não-cumulatividade.

102 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 195.

Na tributação sobre as operações relativas à energia elétrica, a hipótese de incidência descrita na Constituição Federal é a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica. Verifica-se, então, que a energia elétrica, para fins de ICMS, é mercadoria e, por esta razão, suscetível de “circulação”. É o que ocorre também nas operações relativas à produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, prevê o art. 155, § 3.º da CF sua equiparação com bens móveis *in commercium*¹⁰³.

A peculiaridade da tributação desta hipótese de incidência do ICMS se dá quanto à imunidade prevista no art. 155, § 2.º, b, CF, que retira do âmbito de incidência do imposto as operações interestaduais que tenham por objeto a energia elétrica. Presume-se que tal imunidade se dá para que os Estados produtores de energia elétrica não sejam privilegiados na arrecadação do ICMS face aos entes da federação consumidores.

No que diz respeito ao ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, a previsão na Carta de 1967/69 se dava sob a denominação de “imposto único sobre minerais”¹⁰⁴. A Constituição Federal de 1988, assim como procedeu nas operações com energia elétrica e combustíveis, passou sua competência para a esfera estadual e distrital, obedecidos os princípios

103 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 204.

104 Ibidem, p.206.

atinentes às demais hipóteses de incidência do ICMS, tal como o da não-cumulatividade.

Uma vez expostas as hipóteses de desmembramentos que o ICMS pode tomar, mister se faz dispor sobre o aspecto pessoal dessa relação tributária.

No pólo ativo da relação sempre estará o ente federado que goza da competência tributária para dele dispor. No caso do ICMS, os Estados-membros e o Distrito Federal. Quanto a isso, a Constituição Federal foi enfática e não pairam dúvidas e discussões. A legislação complementar também dispõe no mesmo sentido como afirma Lais Vieira Cardoso¹⁰⁵

quanto ao aspecto pessoal, a Lei Complementar n.º 87/96 elegeu para figurar no pólo ativo da relação jurídica do ICMS a pessoa jurídica de direito público, um dos Estados-membros ou o Distrito Federal onde, em regra, situe-se o estabelecimento no qual tenha ocorrido a saída da mercadoria, na operação de sua circulação ou, ainda, sido realizadas as prestações de serviço, de transporte ou de comunicação definidas em lei.

No que concerne o pólo passivo da obrigação tributária do ICMS algumas considerações devem ser tecidas. Apesar de a Constituição Federal não indicar a quem caberá a obrigação do pagamento do ICMS, Carrazza¹⁰⁶ adverte que, por exclusão, depreende-se que o produtor, o industrial ou o comerciante são os agentes capazes de dar ensejo à realização de operações que acarretará a incidência do imposto. (art. 12 da Lei Complementar n.º 87/96).

105 CARDOSO, op. cit., p. 68.

106 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 37.

No entanto, devido à sua característica de tributo não-cumulativo, ou seja, o valor pago a título de ICMS ao longo da cadeia de produção é compensado na fase subsequente, quem de fato arca com a carga desse imposto é o consumidor final, surgindo, assim, as figuras do contribuinte de fato e o contribuinte de direito.

Outra característica importante a ser ressaltada é que, apesar de ser um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, em razão do sistema federativo de cooperação adotado pelo Brasil, a receita arrecadada a título de ICMS não caberá apenas aos entes competentes à sua instituição e administração. Reza o art. 158, IV da Constituição que “25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” pertencem aos Municípios. É a chamada “repartição de receitas tributárias”, base do federalismo fiscal brasileiro¹⁰⁷.

Ademais, percorrendo o texto constitucional ainda se extraem outras peculiaridades do ICMS como, por exemplo, seu caráter não-cumulativo (art. 155, §2º, I), a diferenciação de alíquotas em razão da essencialidade das mercadorias e serviços por ele atingido (quanto mais essencial, menor a alíquota aplicada – art., 155, § 2º, III), a possibilidade de o Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas com fins de evitar conflitos tributários entre os membros da Federação (art. 155, § 2º, V, *a e b*) e, ainda, a possibilidade de Lei

107 A CF/67, ao revogar o chamado “ICM Municipal” (que correspondia a 30% da base do ICM estadual), dispôs que os Estados membros deveriam repartir a receita do imposto com os Municípios, à razão de 20%. A CF/88 ampliou essa repartição para 25%.

Complementar estabelecer a forma pela qual Estados-membros e Distrito Federal poderão deliberar a respeito de isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, g), tema este que mais adiante será exposto.

2.1.3 A lei complementar em matéria tributária

Denominada por Hans Kelsen¹⁰⁸ de pirâmide normativa a teoria que tem por premissa básica a análise do fundamento de validade da norma, verifica-se que num ordenamento jurídico a Constituição ocupa o ponto mais elevado da pirâmide, sendo ela o fundamento de validade de todas as outras leis.

Segundo Carrazza¹⁰⁹, “a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas.”

Assim, não se pode estabelecer uma hierarquia entre leis, uma vez que todas têm como fundamento o mesmo diploma normativo: a Constituição. Segundo Maria das Graças Pamplona¹¹⁰, “o que há é a hierarquia entre normas, entendendo-se como tal: a Constituição, as leis e os atos normativos.”

A Lei Complementar deve guardar os limites dispostos na Constituição Federal uma vez que seus ordenamentos devem se sobrepor às

108 KELSEN, op. cit., p. 240.

109 CARRAZZA, 2003, op. cit., p 25.

demais normas. Sua individualização face às leis ordinárias se dá em razão da matéria e do quorum diferenciado o que não permite dizer que seu *status* é superior àquela norma.

As leis complementares, assim como as ordinárias, são normas infraconstitucionais que, ao seguirem os princípios norteadores do ordenamento jurídico traçados pela Constituição, tratam de assuntos da mais alta relevância, geralmente relacionados às finanças e à segurança.

Souto Maior Borges¹¹¹ disciplina que :

De regra, as leis complementares, materialmente consideradas, têm a função de integrar a eficácia das normas constitucionais referentes à estrutura do Estado, à formação e relações entre poderes.

Quanto à discussão acerca de sua posição hierárquica superior à das leis ordinárias, o mesmo doutrinador leciona:

A carência de uma noção precisa do sentido em que é empregado o termo 'hierarquia' tem levado o entendimento geral a sustentar indistintamente a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária. Para nós, o termo hierarquia tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra quando a segunda regule a forma de criação da primeira norma. (...)
De regra, a validade da lei ordinária se verifica em relação ao seu cotejo com a Constituição, não com a lei complementar. Tanto que a lei ordinária como a lei complementar não existem isoladamente mas integram o conjunto sistemático de normas que configura o ordenamento jurídico positivo.¹¹²

Dessa forma, por se tratarem de normas situadas no escalonamento hierárquico inferior, as leis complementares e as ordinárias, face à

110 PAMPLONA, Op. Cit., p. 41.

111 BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo : Revista dos Tribunais/EDUC, 1975, p. 21.

Carta Magna, não podem subsistir se afrontarem preceitos constitucionais, sob pena de se caracterizarem como anomalias do sistema jurídico e, conseqüentemente, carecerem de eficácia jurídica.

Carrazza¹¹³ dita que

Como decorrência do primado absoluto da Constituição, é interdito, ao Poder Legislativo – sob pena de ultrapassar o campo de sua competência – editar atos que não guardem com ela, uma relação de total compatibilidade. Também aos Poderes Executivo e Judiciário que, afinal, têm a seu cargo a missão de aplicar a lei (*lato sensu*), devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição, que, afinal de contas é a *Lei das Leis*.

No que se refere especificamente à lei complementar, o texto constitucional em seu art. 59 dispõe acerca de sua previsão como parte do processo legislativo e a sua função face às demais normas.

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de :

(...)

II. Leis complementares;

(...)

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Desta forma, prescreve o constituinte originário as funções da lei complementar e sua inserção no processo legislativo, positivando normas jurídicas e integrando a legislação infraconstitucional com o Texto Magno.

Em matéria tributária, segundo Cristiano Carvalho¹¹⁴, “a lei complementar de normas gerais em matéria tributária tem função de servir de

¹¹² Ibidem, p. 25.

¹¹³ CARRAZZA, 2003, Op. Cit., p. 26.

¹¹⁴ CARVALHO, C., op. cit., p 324, 327.

parâmetro, de calibrador dos eventuais desvios que a federação pode sofrer”. E conclui que “a lei complementar prevista no art. 146 é um mecanismo de calibragem que o constituinte previu como necessário para ajustar os exercícios das competências tributárias.”

Conclui-se, então, que a função principal da Lei Complementar em matéria tributária é a de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar através de disposições sobre normas gerais. Estas, por sua vez, interessam ao ramo tributário por se tratarem de normas de aplicabilidade obrigatória e uniforme a todos os membros da federação¹¹⁵. Na lição de Carrazza¹¹⁶, “*normas gerais* são justamente as que valem para *todas* as pessoas políticas, aí incluídas a própria União”.

Não menos importante é a exigência de Lei Complementar de natureza tributária como meio possível para a criação e majoração de espécies tributárias. Ressalta-se, no entanto, que sua utilização para tais fins é excepcional, uma vez que a Constituição Federal instituiu como regra geral que cabe à Lei Ordinária tal função, em atenção ao princípio da estrita legalidade.

Portanto, o constituinte originário pretendeu que “determinadas figuras tributárias só pudessem ser criadas por leis editadas a partir de um processo de aprovação mais representativo que o da lei comum”, ou seja, a exigência de Lei Complementar como forma de “dificultar” possíveis abusos dos entes tributantes. Dessa forma, conforme o disposto nos arts. 148, 154 e 195, §4º da Constituição

115 CARDOSO, op. cit., p. 180.

116 CARRAZZA, 2001, op. cit., p. 219.

Federal, será objeto de Lei Complementar a criação e majoração dos empréstimos compulsórios, os impostos de competência residual da União e as novas contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social. Em relação ao ICMS, tributo objeto central do presente estudo, apesar de suas linhas mestras estarem inseridas na Constituição Federal, esta, por sua vez, deslocou para a competência de Lei Complementar suas especificidades. É o que estabelece o art. 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal:

(...)

§2º (...)

XII. Cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar sobre o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviço;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente às remessa para outro Estado e exportação para o exterior de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipóteses em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria o serviço.

Atualmente, a Lei Complementar relativa a ICMS que cumpre este preceito constitucional é a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, objeto de estudo posterior. Esta revogou o art. 13 do Decreto-lei n.º 406/68 que, por sua vez, havia revogado a Seção II (arts. 52 a 58) da Lei n.º 5172/66 – Código Tributário Nacional¹¹⁷.

117 BALEEIRO, op. cit., p. 366.

Por fim, nas palavras de Ferreira Sobrinho¹¹⁸,

[...]a lei complementar, ao lado de outras matérias, dispõe sobre normas gerais de direito tributário, sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regula as ditas limitações constitucionais ao poder de tributar ou, pelo contrário, veicula normas gerais de direito tributário que, de sua parte, disporão sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regulam as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Desta forma, a lei complementar tributária desempenha papel fundamental na delimitação dos limites ao poder de tributar expressos na Constituição Federal, conferindo a cada uma das entidades tributantes os limites de sua competência. Cabe também a ela estabelecer normas gerais concernentes à legislação tributária¹¹⁹ nas especificações dispostas pelo constituinte originário, bem como a criação das espécies tributárias específicas como acima descrito.

2.1.4 ICMS e sua regulamentação por Convênio

Conforme anteriormente disposto, o texto constitucional em seu art. 155, §2º, XII, “g”, reservou à Lei Complementar a matéria referente à “forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Especificamente em relação ao ICMS, as isenções de que trata o dispositivo constitucional em destaque, devem ser aprovadas nas Casas Legislativas das Unidades da Federação que, mediante convênio firmado entre elas, concederão a isenção do imposto.

118 FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 119.

Desta forma, conforme mandamento constitucional, a celebração de convênios é pressuposto fundamental para que sejam concedidas isenções ou quaisquer outras formas de benefícios fiscais entre os membros do pacto federativo.

Clélio Chiesa¹²⁰ dita que a Lei Complementar contida no preceito constitucional tem caráter meramente formal pois intenta disciplinar o procedimento e as condições de como deverão ser conduzidas as deliberações entre Estados-membros e Distrito Federal. E completa que é essa lei complementar que dará “operatividade técnica” aos Convênios.

No ordenamento jurídico atual, a Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975, recepcionada pelo texto constitucional de 1988, é a que disciplina a matéria.

Uma das principais exigências na concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, é a disciplinada no art. 2º, §2º da referida Lei Complementar, que proíbe qualquer concessão se dê caso não haja unanimidade entre Estados-membros e Distrito Federal. Essa é a base legal que veta qualquer possibilidade de utilização do ICMS como instrumento para consecução da “guerra fiscal” entre membros da Federação.

119 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. op. cit., Art. 146.

Outra importante exigência da Lei Complementar é de que somente mediante convênio é que se estabelecerão as condições gerais para que Estados e Distrito Federal possam “conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias”¹²¹, ou seja, mesmo em se tratando de matéria diferente de incentivos fiscais, a necessidade de convênios que possibilitarão Estados membros e Distrito Federal a renunciar à receita proveniente do ICMS é imperativa.

Dentro desse panorama legislativo, a atuação do Conselho de Política Fazendária, o CONFAZ, é de extrema importância, uma vez que é através dele que tais convênios exigidos pelo texto constitucional se consolidarão.

2.1.4 A legitimação do Conselho Fazendário para “legislar” nas questões relativas ao ICMS.

Criado em 1975 pelo governo federal, o CONFAZ, Conselho de Política Fazendária, é o órgão do Poder Executivo através do qual os Convênios relativos aos benefícios de ICMS são concedidos.

É através do CONFAZ que os membros da federação competentes para dispor sobre assuntos relativos ao ICMS, reunir-se-ão e, de

120 CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 168.

121 BRASIL. **Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975**. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 10 julho 2005. Art. 10.

comum acordo, estabelecerão normas para concessão de benefícios fiscais relativos à este tributo. Nas palavras de Roque Carrazza¹²², é através do CONFAZ que os “Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções de ICMS, devem, previamente, firmar entre si convênios (acordos, ajustes, programas a serem desenvolvidos pelas unidades federativas).”

O CONFAZ funcionou de modo eficiente até a derrocada do regime militar. No entanto, a partir desse período, exacerbaram-se as práticas unilaterais na concessão de incentivos ou dilatação do prazo de pagamento dos impostos por parte dos Estados-membros, resultando daí a acirrada “guerra fiscal” entre as unidades federadas¹²³.

Para que sejam válidos, os convênios firmados através do CONFAZ necessitam de aprovação unânime, ou seja, há a exigência de acordo comum entre todos os Estados-membros. Estes são representados geralmente pelo Secretário da Fazenda da respectiva unidade da federação como preposto do Governador do Estado, para a concessão de benefícios acerca do ICMS¹²⁴.

Como órgão do Poder Executivo, o CONFAZ não tem competência para legislar, função típica do Poder Legislativo. Conclui-se então, na mesma linha de Roque Carrazza, que as decisões tomadas no âmbito do CONFAZ

122 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 374.

123 VALENTIM, Marilena Simões. **A Guerra Fiscal no Brasil: impactos econômicos**. Disponível em: <http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm>. Acesso em: 19 julho 2005.

124 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 373.

não são leis e, dessa forma, não gozam de eficácia e validade jurídica perante os Estados signatários do convênio.

Para que as decisões referentes a benefícios fiscais tenham aplicabilidade jurídica, em respeito ao princípio da estrita legalidade, que é a base do sistema tributário nacional, apenas lei, em sentido formal, emanada do povo através de seus representantes do Poder Legislativo, é que pode conferir a força coercitiva a tais atos. Assim, os convênios pactuados através do CONFAZ passarão a integrar o sistema legal não através da ratificação do acordo mas somente após a inserção no ordenamento jurídico através de decreto legislativo. Nas palavras de Carrazza¹²⁵,

não é o convênio que concede a isenção de ICMS. Ele apenas permite que o Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal venha fazê-lo.(...) o convênio é, tão-só, o **pressuposto para a concessão da isenção**, que surgirá, agora sim, através do decreto legislativo que o confirma.
(Grifou-se)

No entanto, na prática, a exigência do decreto legislativo confirmador da ratificação do convênio firmado através do CONFAZ é muitas vezes substituído pela mera expedição de Decreto Executivo, contrariando assim o princípio da estrita legalidade consagrado em nosso sistema. Na realidade, o que se verifica é que, uma vez não declarado inconstitucional o art. 4º da Lei Complementar n.º 24/75¹²⁶, que dispõe sobre a regulamentação dos convênios celebrados via CONFAZ, abriu-se o precedente para a prática eminentemente contrária aos ditames constitucionais. Como leciona Mizabel Derzi¹²⁷,

125 CARRAZA. 2003, op. cit., p. 373-374.

126 Dispõe o art. 4º, Lei Complementar n.º 24/75: “dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

127 DERZI, Mizabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. op. cit., p. 935 (notas).

[...] as reduções de base de cálculo as concessões de crédito presumido, as isenções (parciais ou totais) de ICM [hoje ICMS] continuam a ser concedidas ou revogadas à margem do Poder Legislativo. Um tributo, cuja fenomenologia, em grande parte, ignorou os rígidos e clássicos princípios da legalidade e da separação de poderes. Na verdade, ignorou o Texto Fundamental.

Em síntese, diz-se que as decisões tomadas através do CONFAZ, órgão do Executivo e, portanto, sem competência para dispor sobre inovações no ordenamento jurídico, acaba, na prática, por servir de meio pelo qual os Estados-membros e o Distrito Federal ratificam o jogo de interesses nas concessões de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, indo de encontro, assim, com o objetivo primordial de evitar-se a “guerra fiscal”.

2.2 Incentivos Fiscais.

Inicialmente, faz-se necessário fazer um breve retrospecto histórico da evolução dos benefícios fiscais de “privilégios por arbítrio” para instrumento da política fiscal por interesse coletivo.

Segundo dispõe Henry Tilbery¹²⁸, “na Idade Média, amplos privilégios fiscais eram concedidos, ao clero e às classes nobres, no estado feudal, sendo que a concessão de favores a esses grupos, estava em perfeita harmonia com a estrutura social e econômica”.

128 TILBERY, Henry. Base econômica e feito das isenções. In DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos Fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo : Bushatsky, [197-] , p. 17-18.

Com o aprimoramento da consciência política da sociedade, e, tendo como estopim a Revolução Francesa, os benefícios e favores fiscais aos amigos e partidários do ditador não foram mais tolerados e as prerrogativas de classe foram banidas no moderno Estado de Direito. Nasceu assim, o princípio da generalidade dos impostos¹²⁹.

Segundo Marcos Catão¹³⁰, a teoria dos incentivos fiscais se constrói no campo da “extrafiscalidade”. Dita ele:

Quando o Estado legitimamente exerce seu poder de tributar, de acordo com uma carga média aplicada indistintamente a toda coletividade, atua ‘fiscalmente’. Por outro lado quando essa atividade é reduzida setorialmente, visando-se estimular especificamente determinada atividade, grupo ou valor juridicamente protegido[...], convencionou-se denominar de função ‘extrafiscal’ ou ‘extrafiscalidade’.

No âmbito do direito pátrio, desde a primeira Constituição Republicana o princípio da isonomia tributária é previsto. Nas palavras de Tilbery¹³¹,

[...] este princípio da igualdade de todos perante a lei, aplicado no campo tributário, exige tratamento imparcial; porém é ponto pacífico, que isso não significa tratamento idêntico em todas as circunstâncias, mas, apenas, **tributação igual para pessoas e situações iguais, admitindo tratamento desigual para pessoas e situações desiguais.**
(grifou-se)

A concessão de benefícios fiscais tem por finalidade a diminuição ou a supressão da carga tributária como meio de estimular os sujeitos passivos “a fazer o que a ordem jurídica considera conveniente”¹³². Segundo Adilson

129 Ibidem, p. 18.

130 CATÃO, op. cit., p. 4.

131 TILBERY, op. cit., p. 18-19.

132 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 370 (notas).

R. Pires¹³³, “a admissão de incentivos fiscais deve ser examinada de forma a responder aos argumentos maiores, quais sejam a redistribuição de riqueza e o desenvolvimento econômico nacional”.

Catão¹³⁴ define com muita propriedade o instituto dos incentivos fiscais como os instrumentos de desoneração tributária que, através de meio legislativo específico, tem como propósito estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. E completa:

trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.

Estes “estímulos fiscais” se concretizam através do abrandamento de uma hipótese de incidência tributária, com fins de estimular certa atividade almejada pelo legislador tributário¹³⁵.

Importante ressaltar que não há na legislação pátria positivação quanto à conceituação de incentivos fiscais, nem sequer quanto à sua classificação. Segundo Catão¹³⁶, o único instrumento legal que dispõe sobre os limites de abrangência da concessão de incentivos fiscais é a Lei de

133 PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.1124.

134 CATÃO, op. cit., p. 13.

135. Ibidem, p. 215.

136 Ibidem, p. 105.

Responsabilidade Fiscal, que recentemente dispôs parâmetros “sob uma perspectiva da gestão orçamentária do que propriamente para sua ordenação e qualificação”.

A Constituição Federal, por sua vez, faz menção através de normas programáticas sobre a possibilidade de concessão de incentivos fiscais sem, no entanto, prescrever sob quais atividades, setor ou segmento deva o legislador ordinário dispor sobre eles¹³⁷.

Segundo enumera Tilbery¹³⁸, as mais importantes justificativas para a concessão de benefícios fiscais são os motivos fiscais, filantrópicos e humanitários, políticos, administrativos, econômicos e o fomento à educação e à cultura. Ainda segundo seus ensinamentos, os motivos econômicos e sociais, na prática, não se apresentam nitidamente separados sendo, então, um universo de motivos interrelacionados. E conclui que

os efeitos puramente econômicos dos vários tipos de isenções são acompanhados por uma variedade de outros efeitos, como progresso da justiça social e também um avanço em campos mais distantes como a tecnologia, segurança nacional, vida cultural, política demográfica, ecologia e outros.¹³⁹

Contudo, o que ocorre na prática é que, especificamente nas questões relacionadas a incentivos fiscais de ICMS, objeto central deste estudo, a renúncia de arrecadação por um Estado cujo pólo industrial ainda é pouco expressivo, não raramente resulta, num primeiro momento, em um brusco impacto aos cofres públicos. No entanto, a atração de indústrias através da concessão de

¹³⁷ Idem, p. 106.

¹³⁸ TILBERY, op. cit., p. 19.

estímulos fiscais de ICMS pode promover o aumento da arrecadação “por via indireta, na medida em que aumenta a renda e consequentemente o poder de compra com a oferta de novos empregos”¹⁴⁰.

São várias as formas pelas quais os incentivos fiscais são concedidos. Diz-se, então, que incentivos fiscais é gênero que abrange várias espécies tal qual a alíquota reduzida, bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em investimentos privilegiados, tributação agravada para atividades de menor interesse para a economia nacional¹⁴¹. As isenções, a imunidade tributária, as remissões, parcelamentos são alguns dos mais freqüentes meios de concessão de incentivos fiscais.

Faz-se necessário então tratar a respeito das isenções tributárias, meio pelo qual a grande maioria de incentivos fiscais relativos ao ICMS é concedida. Manoel Lourenço dos Santos¹⁴² explica que incentivo fiscal é o gênero do qual a isenção fiscal é um conceito subordinado. Os dois conceitos representam dois campos que se cruzam.

São duas as principais correntes doutrinárias que conceituam as isenções tributárias. A primeira sustenta que, na hipótese de isenção, inexistem

139 Ibidem, p. 20-24.

140 GUSMÃO, Daniela Ribeiro. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 4.

141 TILBERY, Henry. op. cit., p. 21.

142 SANTOS, Manoel Lourenço. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970, p. 88.

incidência tributária, não se formando, portanto, a relação jurídica tributária ensejadora do nascimento da obrigação de pagar tributo. Filiam-se a esta corrente Souto Maior Borges¹⁴³, Ricardo Lobo Torres¹⁴⁴. A segunda corrente, à qual o Supremo Tribunal Federal se posiciona, entende que a incidência tributária efetivamente ocorre mas que, por força da norma isencional, o pagamento do tributo é dispensado.

Carrazza¹⁴⁵ faz referência à freqüente mistura de conceitos entre as isenções e os benefícios fiscais previstos no art. 151, I da Constituição Federal. Aquelas são apenas um dos meios que poderá se valer o ente tributante concessor do benefício fiscal.

Para que haja a concessão de incentivos fiscais, além da necessidade de atendimento aos princípios formais e principiológicos dispostos pelo texto constitucional, a norma para sua concessão deve emanar do ente político competente para a instituição do tributo¹⁴⁶. Isso se deve ao respeito à autonomia conferida aos membros da Federação pela Constituição Federal.

Neste trabalho, o foco se dará na concessão dos incentivos concedidos no âmbito do ICMS, tributo de competência estadual e distrital, cuja concessão de benefícios foge à regra geral.

143 BORGES, Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 32.

144 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 273.

145 CARRAZZA, 2003, op. cit., p. 369.

146 CATÃO, op. cit., p. 5.

No que tange à concessão de incentivos fiscais no âmbito deste imposto, a Constituição Federal dispôs no seu art. 155, §2º, XII, g, que a concessão de dos benefícios não poderá se dar unilateralmente pelas pessoas políticas competentes para sua instituição. Veda, então, que os Estados e o Distrito Federal abram mão do seu poder de tributar as operações de circulação de mercadoria e serviços conforme sua conveniência, fato este não respeitado na prática tributária brasileira.

A Constituição Federal estipula que para a concessão de benefícios relativos ao ICMS, como já dissertado no item 2.3 deste trabalho, os Estados e o Distrito Federal, entes federados que detêm a competência tributária relativa a este imposto, devem pactuar entre si convênios. Caberá ao Conselho Fazendário Nacional, o CONFAZ, a celebração dos referidos convênios. Só após a aprovação feita através de decreto legislativo, é que se torna legal a concessão de incentivos fiscais de ICMS.

Segundo Fernando Rezende A. da Silva e Maria da Conceição Silva¹⁴⁷, a exigência de realização de convênios regionais para a concessão de isenções de ICMS é uma forma de limitação aos poderes dos entes tributantes. Na realidade, essa limitação se faz necessária para que se coíba a possibilidade de utilização de benefícios fiscais como meio de consecução da guerra fiscal entre os Estados.

147 SILVA, Fernando Rezende A. da; SILVA, Maria da Conceição. **O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974, p. 15.

Contudo, o desrespeito aos ditames constitucionais tem sido freqüente, e, apesar de do Supremo Tribunal Federal já ter se posicionado de forma pacífica quanto à inconstitucionalidade da concessão de incentivos fiscais de forma unilateral pelos Estados-membros, pouco tem-se feito para expurgar do sistema essas práticas efetivamente.

Em decisão da ADIN n.º 1247-9 de agosto de 1995¹⁴⁸ (ementa do acórdão *in verbis*), o STF se posicionou firmemente nesse sentido:

Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui **pressuposto essencial à válida concessão**, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS.

Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de **ICMS** – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir às relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, **legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.**

(Grifou-se)

Dessa forma, os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos unilateralmente por Estados-membros deveriam ser cancelados por decisão judicial, através de ações impetradas pelos representantes dos Estados prejudicados ou pelo Procurador-Geral da República. Essas ações, ao certo, por terem como pressuposto decisões já pacíficas do STF provavelmente obteriam êxito,

148 BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADIN n.º 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 18 julho2005.

mas, infelizmente na prática, alcançam um número extremamente limitado de casos¹⁴⁹.

Em suma, nas palavras de Catão¹⁵⁰

[...] as normas veiculadoras de incentivo fiscal seriam normas de organização do estado, com função promocional e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares da Intervenção do Estado no Domínio Econômico, através da extrafiscalidade. São os incentivos fiscais autolimitação ao poder de tributar, que não se qualificam como sanção, cujo exercício está sujeito às limitações e aos princípios constitucionais, tributários ou não.

Pode-se dizer então que a concessão de incentivos fiscais, no seu intuito maior, busca, através da intervenção econômica e social, regular o comportamento das entidades produtivas. Assim, entendendo o Estado que a concessão de favores fiscais beneficiará regiões menos desenvolvidas, pode ele dispor sobre “regalias” para que empresas lá se estabeleçam. E assim se implementará a política-social.

2.3 A Zona Franca de Manaus (ZFM)

O período compreendido entre o final da década de 50 até a metade dos anos 60 foi de grandes modificações na estrutura política e econômica do país.

149 MEDEIROS NETTO, João da Silva. **Guerra Fiscal entre os Estados**. Disponível em <<http://www2.camara.gov.br/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/306768.pdf>>. Acesso em: 19 julho 2005.

150 CATÃO, op. cit., p. 8.

Politicamente, o Brasil atravessava o período do regime militar e as decisões políticas eram tomadas eminentemente pelo governo central. Nessa época, segundo Seráfico e Seráfico¹⁵¹, “as atenções do governo central estão tomadas pelas possibilidades de substituir as importações, tendo em vista aprofundar a industrialização no país”.

Na esfera econômica, por sua vez, numa conjuntura internacional bastante favorável, deu-se, especialmente entre os anos de 1969 e 1974, o período denominado “milagre brasileiro”, consistindo na expansão da indústria e, conseqüentemente, o crescimento do PIB, do emprego e do mercado interno.

Nesse mesmo período, foi criado o INCRA e lançado oficialmente o MOBRAL – projetos prioritários para o desenvolvimento. Institucionalizou-se o Projeto Rondon e foi lançado o Plano de Integração Nacional, com a previsão de construção das rodovias Transamazônica, Cuiabá - Santarém e Manaus - Porto Velho.

A criação da ZFM teve como fundamento a necessidade de ocupação da região amazônica, até então praticamente despovoada. A ditadura militar, fundamentada no ideal nacionalista típico do militarismo, entendeu que a criação de uma área dotada de incentivos fiscais e extrafiscais daria condições para

151 SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. **Estududos Avançados**, Brasília, vol. 19, n.º 54, Ago. 2005, p.101.

que empresas nacionais e estrangeiras lá investissem capital. Na realidade, a conjuntura mundial e regional exigia a adoção de medidas nesse sentido.

No contexto mundial, com o término da Segunda Guerra Mundial e a escalada da Guerra Fria, era necessário um posicionamento nacional no sentido de manter-se com o apoio norte-americano ou enveredar para o lado soviético. Nesse caso, como o perfil da política militar do período era de priorizar as forças produtivas nacionais e privilegiar o capital estrangeiro¹⁵² (como forma, inclusive, de captar investimentos ao país), a estratégia do governo central foi de se posicionar de acordo com os interesses norte-americanos.

Por sua vez, no âmbito regional havia a crescente insatisfação das elites locais com o aparente “descaso” do governo central com a Região Amazônica e com a falta de medidas de inserção da região no processo de desenvolvimento através do qual o país estava emergido desde o período Kubitschek. Aliada a esta questão, havia ainda a necessidade de “reinsserir” na economia nacional a força produtiva dos antigos seringueiros que se viram sem mercado de trabalho com o término do período áureo da borracha no Estado face ao avanço do processo industrial no país e o aparecimento das indústrias de borracha sintética.

Como resultado de todos esses fatores, era imperioso ao Estado brasileiro garantir a integridade territorial da região amazônica face a

152 SERÁFICO; SERÁFICO, op. cit., p. 100.

possíveis invasões internacionais. Nas palavra de Clécio Chiesa¹⁵³, “a Zona Franca de Manaus é um importante instrumento para se alcançar o tão almejado desenvolvimento e ocupação da região, visando a protegê-la de investidas externas”.

É dentro desse contexto de elementos regionais, nacionais e mundiais que a ZFM teve sua existência viabilizada. Ainda nas lições de Seráfico e Seráfico¹⁵⁴

o que importa é reforçar que a concepção e a decisão de implantação da Zona Franca de Manaus são oriundas de processos e relações mais amplas e efetivam um movimento de descentralização da produção capitalista fora das suas zonas originárias.

Nesse cenário histórico, a ZFM foi criada na década de 50 através da Lei n.º 3173, de 06 de junho de 1957, idealizada pelo Deputado Federal Francisco Pereira da Silva, com a finalidade de promover o desenvolvimento local e assegurar o domínio nacional da região através da integração a Amazônia à economia nacional, promovendo sua ocupação e elevando o nível de segurança para manutenção de sua integridade¹⁵⁵.

O histórico legislativo da ZFM, segundo Seráfico e Seráfico¹⁵⁶, ainda não se finaliza através de sua lei criadora. O projeto, inicialmente propondo a criação de um porto franco na cidade de Manaus, sofreu ainda emendas

153 CHIESA, op. cit., p. 281.

154 SERÁFICO; SERÁFICO, op. cit., p. 102.

155 BRASIL. **Superintendência da Zona Franca de Manaus**. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br>>. Acesso em: 22 julho 2005.

apresentadas pelo deputado Maurício Joppert, transformando este porto em zona franca e assim é convertido na Lei n.º 3179, de 06 de junho de 1957.

No entanto, apesar da ZFM ter sido criada em 1957, somente foi regulamentada através do Decreto n.º 47.754, de 02 de fevereiro de 1967, e só entrou efetivamente em vigor a partir de 28 de fevereiro do mesmo ano, através da reestruturação pelo Decreto-lei n.º 288/67. Posteriormente, em agosto de 1968, o governo federal através do Decreto-lei n.º 356/68 ampliou ainda mais a zona de concessão de benefícios da ZFM incluindo toda a Amazônia Ocidental (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima).

Inicialmente a ZFM foi concebida como porto livre mas, com sua reformulação, o modelo passou a comportar incentivos fiscais e extrafiscais para atrair investimentos e implantar um pólo industrial, comercial e agropecuário na região. E é com este perfil que a ZFM se mantém até hoje.

Segundo dados apontados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), autarquia federal criada através do Decreto n.º 61.244/67 responsável pela administração dos incentivos fiscais à Zona Franca, a ZFM passou, desde sua criação, por três grandes fases. Na primeira delas, entre os anos de 1967 a 1976, a ZFM era predominantemente comercial. A importação de produtos incrementou o turismo local e atraiu a atenção de grandes comerciantes a se instalarem na região, uma vez que não eram permitidas operações de importação de produtos destinados ao comércio. Neste mesmo período, foi lançada

em 1969 a pedra fundamental para a construção do Distrito Industrial de Manaus, que mais tarde daria possibilidades de iniciar na área atividades industriais.

Num segundo momento, entre os anos de 1977 até o início da década de 90, a ZFM passou por consideráveis alterações. Seu pólo industrial, já bastante consolidado, passou a competir diretamente com os grandes centros industriais do país, localizados especialmente nas regiões sul e sudeste.

A Legislação da ZFM também passou por modificações, inclusive no campo constitucional com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que mais tarde será comentada. No entanto, anteriormente à mudança do texto constitucional, os Decretos-lei n.º 1.435/75 e n.º 1.455/76 já estabeleceram algumas modificações no modelo da ZFM, entre elas, o estabelecimento de Índices Mínimos de Nacionalização para produtos Industrializados na ZFM e comercializados nas demais localidades do Território Nacional e o estabelecimento de limites máximos globais anuais de importação¹⁵⁷.

Em 1991, o governo de Fernando Collor de Mello deu início à chamada “Nova Política Industrial e de Comércio Exterior do Governo Federal”, permitindo aos demais Estados-membros a abertura de seus mercados à importação de produtos. Nesse período, o país atravessava grave crise financeira e a ZFM sentiu seus reflexos diretos. Primeiro porque a exclusividade gozada até então na importação de produtos incrementava seu setor comercial e atraía não só

157 BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus.

investimentos mas também a procura de consumidores de todas as regiões do país. Segundo, pelos reflexos da crise que atingiram também o setor industrial.

A partir desse momento e, para manter o compromisso de continuar integrando a região com o restante do país, a ZFM passou a incrementar seu parque industrial e concentrar seus esforços na implementação de políticas fiscais que viessem a manter a competitividade de seus produtos com aqueles produzidos nas demais regiões brasileiras.

No campo da legislação da ZFM, o art. 1º do Decreto-lei n.º 288/67 dispõe sobre a finalidade de sua criação. Indica que o intuito é a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário no interior da Amazônia com condições econômicas de permitir o desenvolvimento da região face aos fatores locais e da grande distância a que se encontra dos grandes centros consumidores.

Para Beatriz Stevenson Braga¹⁵⁸, “a ZFM deve ser encarada não só pelo seu caráter puramente econômico-financeiro, mas como um fator humano de elevado sentido, absolutamente necessário, para levar o progresso à Amazônia”. E completa

Na criação da ZFM, o governo federal teve interesse em contrabalançar as dificuldades de atração para investimentos. A implantação dessa zona completa as possibilidades abertas pela legislação de incentivos fiscais, ao fornecer vantagens adicionais à instalação de indústrias de importação de equipamento em sua área, objetivando, assim, compensar uma desigualdade, ocasionada pela falta de infra-estrutura e pelas grandes distâncias.

158 BRAGA, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos Fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Bushatsky, [197-], p. 226-227.

Sendo uma das razões de sua criação o interesse nacional de manter sob o domínio brasileiro a região amazônica, a ordem constitucional de 1988 acolheu em seus princípios maiores o interesse em viabilizar a manutenção da ZFM.

Diz-se que a Constituição Federal manteve a ZFM em seus princípios gerais porque, de fato, não há inserido no texto magno previsão explícita da ZFM. O que há é, através de princípios como o disposto no art. 3º, III, CF, no qual delinea-se como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a erradicação da pobreza e da marginalização e, ainda, a erradicação das desigualdades sociais e regionais ou o do disposto no art. 170, VII que prevê como princípio da ordem econômica a “redução das desigualdades regionais e sociais”.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹⁵⁹ leciona que

Na verdade, para justificar a garantia de manutenção da ZFM, o princípio da redução das desigualdades regionais nem tem a importância que, parece, lhes estão atribuindo, nem o alcance específico que lhe impõem. [...] Assim, se a garantia de manutenção da ZFM tivesse por supedâneo fundamental aquele princípio, por mais desigual que fosse o desenvolvimento ou as condições de desenvolvimento daquela área, não haveria explicação nem mesmo razoável para o privilégio em confronto com regiões tanto ou até mais necessitadas do território brasileiro.

Verifica-se que a Constituição Federal apenas molda os princípios justificadores da ZFM sem, explicitamente, prevê-la no seu texto. A manutenção da ZFM encontra seu fundamento de manutenção no art. 40 do ADCT que dispõe:

159 FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Zona Franca de Manaus. In: SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1096.

É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Mais adiante, no art. 92, acrescentado pela EC n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, dispõe:

São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Nesse aspecto, Clélio Chiesa¹⁶⁰ ressalta a importância de se verificar a posição hierárquica das normas do ADCT face à Constituição Federal. Segundo sua doutrina, apesar de o ADCT ser composto por normas de caráter transitório, dispostas para servirem de parâmetro durante o período de transição entre regimes constitucionais, elas gozam de *status* constitucional. Dessa forma, toda legislação infraconstitucional deve também estar em consonância com seus preceitos.

Dessa forma, aliado ainda à previsão do parágrafo único do art. 40 do ADCT que dispõe que “somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinam ou venham a disciplinar a aprovação de projetos na Zona Franca de Manaus”, conclui-se que “o objetivo de desenvolver a região está expresso na legislação, e não no texto constitucional¹⁶¹”.

160 CHIESA, op. cit., p. 283.

161 Ibidem, p. 1097.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹⁶². também afirma que “zona franca [...] não é área de incentivos fiscais, mas como a definia o Decreto-lei n.º 288/67, de **incentivos fiscais especiais**”. E conclui que

Enganoso, nesse sentido, o entendimento que a ZFM seria uma espécie de centro nacional privilegiado de incentivos fiscais, como se o resto do país ficasse impedido de recebê-los, quer incentivos regionais quer setoriais [...]. A ZFM tem como concepção central incentivar as empresas da região mediante isenções de impostos sobre comércio exterior e, a partir daí, permitir que se firme um núcleo industrial (e comercial) que produza para o exterior e para o próprio país.

De acordo com dados da SUFRAMA¹⁶³, a política tributária da ZFM tem como diferencial a concessão de incentivos fiscais nos âmbitos federal, estadual e municipal. Entre as vantagens mais expressivas oferecidas no campo tributário federal, está a redução de até 88% do Imposto de Importação sobre os insumos destinados à industrialização, a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados e a Isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações internas na Zona Franca de Manaus.

No âmbito estadual, ainda é concedida a restituição, total ou parcial, do montante recolhido a título de ICMS e, finalmente, na esfera dos tributos de competência do Município, ainda há a isenção de IPTU e das taxas municipais de uma forma geral.

É dentro desse contexto histórico e legislativo que a ZFM vem gozando de benefícios fiscais que, num primeiro momento parecem afrontar princípios basilares de direito tributário, como é o caso do princípio da uniformidade

162 FERRAZ JR, op. cit., p. 1099.

da tributação. No entanto, um olhar mais apurado e, segundo a interpretação sistemática dos artigos constitucionais, permite esclarecer que seus ditames estão, sim, em conformidade com o objetivo maior da sociedade brasileira, amparada inclusive, na forma de Estado federal adotado no Brasil: a cooperação mútua entre os membros do pacto federativo para diminuir as desigualdades regionais e atingir um nível de desenvolvimento com equilíbrio.

3 A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS FEDERADOS NO ÂMBITO DO ICMS

Uma vez construída a base teórica, passa-se a analisar os efeitos da disputa tributária entre as Unidades da Federação no âmbito do ICMS e seus principais desdobramentos: o impacto nas finanças públicas, o enfraquecimento do modelo federativo de cooperação e a afronta ao princípio da livre concorrência. Temas estes tratados a seguir.

3.1 A Guerra fiscal entre os Estados Federados

Inicialmente, é mister que se esclareça que o termo “guerra fiscal” não guarda uma conceituação jurídica, sendo então uma metáfora para designar a “competição tributária” entre membros da Federação. Nas palavras de Dulci¹⁶⁴ essa metáfora “traduz um problema de cunho eminentemente constitucional, no sentido pleno do termo, ou seja, quanto ao grau de consenso sobre os fundamentos da ordem política”.

A conceituação econômica, por sua vez, é firme ao estabelecer que por “guerra fiscal” entende-se o fenômeno da disputa entre entes federados, tendo como objeto a concessão, muitas vezes à margem do ordenamento jurídico, de benefícios fiscais com a finalidade de atrair para seus territórios investimentos industriais.

164 DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Belo Horizonte, n. 18, p. 95, jun/2002.

Segundo Fernandes e Wanderlei¹⁶⁵,

o fenômeno da guerra fiscal, trata-se, [...], da disputa no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais.

Otávio Soares Dulci¹⁶⁶ é do mesmo posicionamento ao estabelecer que a “guerra fiscal” se evidencia através do “jogo de ações e reações travado entre os governos estaduais (e adicionalmente entre governos municipais) com intuito de atrair investimentos privados ou retê-los em seus territórios”.

Através desses conceitos, depreende-se que o fenômeno da “guerra fiscal” se expressa na competição tributária entre unidades subnacionais que, através da renúncia fiscal, tentam captar o maior volume de investimentos possíveis para implementar seus setores produtivos.

É importante frisar que a ocorrência da “guerra fiscal” se verifica com maior intensidade em países subdesenvolvidos e de grandes disparidades econômicas e sociais. No entanto, esse fenômeno, mesmo que com menor frequência, também ocorre em países com alto grau de desenvolvimento¹⁶⁷.

165 FERNANDES, André Eduardo da Silva.; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 148, p. 6, out./dez 2000.

166 DULCI, op. cit., p. 95.

167 CAMARGO, G. B., op. cit., p. 192.

Há autores¹⁶⁸ que entendem que tal fato se deve também ao processo de globalização pelo qual a economia mundial passou a sofrer a partir da década de 90. A acirrada disputa de investimentos estrangeiros, e a busca das empresas por melhores mercados com baixos custos de produção, também são fatores importantes no cenário da “guerra fiscal”.

Há ainda que se contextualizar que a “guerra fiscal” se dá especialmente em Estados Federados. Isso ocorre devido à característica mais importante do modelo de federação: a relação de cooperação entre as unidades integrantes. Especificamente no Estado Brasileiro, ainda há mais um aditivo à problemática que é o de “construir a unidade na diversidade¹⁶⁹”, ou seja, de tentar balancear interesses entre Estados-membros de realidades tão distintas e com enormes desigualdades econômicas e sociais.

Apesar do fenômeno da “guerra fiscal” estar em maior evidência nos últimos anos, ao analisar o histórico da Federação brasileira, verifica-se que a prática de competição tributária entre os Estados-membros permeia toda nossa história.

A começar pelo período pós-República, os Estados já utilizavam da prerrogativa da autonomia conferida pela Constituição para travar disputas tributárias. Nota-se que este período contribuiu para o cenário com o qual

168 Nesse sentido Camargo, G. B., op. cit., p. 217 e Dulci, op. cit., p. 91

169 DULCI, op. cit., p. 95.

vivencia-se hoje no que tange à dificuldade em firmar um pacto federativo sólido diante de interesses e realidades tão antagônicas.

Este fato se dá em razão dos motivos apresentados no item 1.3 que, tendo como escopo o auge do período cafeeiro, as atenções da União Federal se voltaram quase que exclusivamente para regiões que detinham o maior poder econômico, especialmente o eixo São Paulo - Minas Gerais.

A “vantagem” também se dava no sistema de tributação, já que a base da economia brasileira era a exportação do café, cuja tributação mediante o imposto de exportação era revertida totalmente aos Estados-membros exportadores. Deu-se assim, o início das disparidades econômicas entre os membros da recém-criada Federação Brasileira.

Segundo dispõe Dulci¹⁷⁰,

considerar tais diferenças é fundamental para uma apreciação adequada de como o processo de desenvolvimento desigual levou esforços de recuperação econômica por meio de mecanismos institucionais, notadamente na área fiscal.

Percebe-se também que foi esse o período em que se iniciou a disputa tributária entre os Estados-membros mediante a adoção de impostos interestaduais que entravavam o desenvolvimento interno¹⁷¹, como já disposto no capítulo anterior.

170 DULCI, op. cit., p. 98.

171 LOPREATO, op. cit., p.18.

Num segundo momento, com a Reforma Tributária de 1965-1966, o Governo Central, dirigido pelos militares, passou a centralizar as receitas públicas conferindo aos entes subnacionais uma autonomia bastante limitada. Nesse período, com o engessamento da autonomia estadual, o fenômeno da “guerra fiscal” foi de menor expressão.

Fernandes e Wanderlei¹⁷² afirmam que

O Governo Central acabou com a competência dos estados de instituir e aumentar as alíquotas dos impostos, estabelecendo que caberia somente ao Senado Federal a incumbência de estabelecer as alíquotas internas e interestaduais do imposto estadual.

Dulci¹⁷³ é enfático ao afirmar que “o principal fator para inibir as tensões entre os Estados é o papel ativo do governo central [...]” e, nesse sentido, “[...]o ápice dessa linha de conduta foi o governo Geisel, que adotou uma posição clara em favor da desconcentração industrial, canalizando volumosos projetos estaduais para estados de desenvolvimento intermediário”

Com o advento da Lei n.º 5.172/66, o Código Tributário Nacional, os Estados-membros resgataram parte de sua autonomia na questão do ICM (atual ICMS). Possibilitou-se que os entes de uma mesma região geoeconômica estabelecessem, através de convênios, alíquotas regionais uniformes, isenção de

172 FERNANDES; WANDERLEI, op. cit., p. 7.

173 DULCI, op. cit., p. 99.

ICM a um rol de bens tidos como produtos de primeira necessidade e políticas de benefícios fiscais¹⁷⁴. Foi o período dos acordos de incentivos fiscais regionais.

No entanto, o que inicialmente tinha como escopo restabelecer a autonomia estadual, acabou se tornando o principal mecanismo para a consecução de política de competição tributária entre os entes federados sempre buscando atrair investimentos privados para seus territórios.

Mais uma vez pressionado com o avanço da “guerra fiscal” e, conseqüentemente, com o enfraquecimento do modelo federativo, a União, por meio da Lei Complementar n.º 24/75 instituiu o CONFAZ, pretendendo com isso reunir os entes subnacionais e, de comum acordo, estabelecer acordos para a concessão de benefícios fiscais nacionais. A União passava a ser mediadora do processo.

Na década de 80 com a elevação desenfreada da inflação, os investimentos privados diminuíram e, por conseqüência, a disputa fiscal entre os Estados Federados. No entanto, com o advento da Constituição Federal de 1988 e a ampliação da autonomia dos Estados-membros, acompanhada, ainda, da alteração da base de cálculo do ICMS, um novo ciclo de acirrada “guerra fiscal” formou-se à margem da legislação pátria. Isso porque, mesmo com a recepção da LC n.º 24/75 pelo novo ordenamento constitucional, a concessão de benefícios fiscais por parte dos entes subnacionais, na grande maioria das vezes, se operava em desconformidade com suas exigências.

174 DULCI, op. cit., p. 8.

Após quase uma década da promulgação da Constituição Federal de 1988 e com o descontrole do governo federal no sentido de coibir a indisciplina fiscal dos Estados-membros, grandes modificações foram feitas na legislação do ICMS através da LC n.º 87/96. No entanto, os artigos da lei que visavam aprimorar o combate à “guerra fiscal” sofreram veto presidencial e assim frustrando as intenções de, através de uma legislação mais rígida, coibir a prática.

Tornou-se prática banalizada a concessão de incentivos fiscais unilaterais por parte dos Estados-membros interessados em atrair ao seu território investimentos privados que, na grande maioria das vezes, implementa a indústria, gera empregos mas, em contrapartida, sacrifica os cofres públicos com altas concessões de renda proveniente, em especial, da arrecadação do ICMS.

Essa prática também se dá devido ao abandono de políticas públicas federais que balanceavam a relação inter-regional. Segundo Fernandes e Wanderlei¹⁷⁵, “as agências federais de desenvolvimento regional, há muito esvaziadas, foram finalmente extintas em 2001. Tal setor de ação governamental foi, [...], descentralizado de bom grado, deixando praticamente a cargo das administrações subnacionais.”. Nesse cenário então os Estados-membros passaram a gozar de “livre acesso” às concessões fiscais visando seu benefício próprio em desfavor do pacto federativo de cooperação.

No que tange à “facilidade” do uso do ICMS como instrumento de “guerra fiscal” é claro que as características de sua arrecadação favorecem a

175 FERNANDES; WANDERLEI, op. cit., p. 96.

disputa fiscal. Isso se dá em razão do perfil constitucional desse imposto a partir da Ordem de 1988. Diferentemente da experiência internacional¹⁷⁶, o ICMS no Brasil é o imposto cuja competência de arrecadação cabe ao Estado-membro de origem da operação objeto do imposto. Os mesmos autores¹⁷⁷ afirmam que “o imposto incide sobre a produção de cada componente da Federação e não sobre o consumo”.

Através da redução da alíquota e da base de cálculo do ICMS, os Estados-membros buscam atrair empresas a se instalarem em seus territórios. Para isso, visto a impossibilidade de concessão dos incentivos fiscais de ICMS sem o consenso do CONFAZ, as legislações estaduais têm-se utilizado de compensações fiscais indiretas com intuito de atenuar a carga tributária e atrair investimentos privados¹⁷⁸. No entanto, o que de fato ocorre é a efetiva concessão de favores fiscais à revelia da LC 24/75.

Sem dúvida, a área de exceção concedida à ZFM, de certa forma, também contribui para a sucessiva concessão ilegal de incentivos fiscais. Isto porque Estados que sofreram redução de investimentos privados em decorrência do “atrativo fiscal” oferecido pelo modelo da ZFM acreditam que a concessão “mascarada” de incentivos pode ser feita em razão da autonomia estadual concedida com a Constituição Federal de 1988. No entanto, o próprio texto constitucional reza que tais concessões sejam concedidas exclusivamente por convênios interestaduais.

176 BIASOTO JR., G. et. al. **O ICMS hoje: avanços e questões em aberto sobre a tributação do consumo no Brasil**. Disponível em <<http://www.pvalls.ibmec.br/artigos/icms.pdf>>. Acesso em: 12 agosto 2005.

177 Ibidem, p. 4.

Da mesma forma, a concessão arbitrária de favores fiscais também não se justifica com a autonomia estadual uma vez que tal autonomia é sempre limitada aos princípios e objetivos da nação como, por exemplo, o compromisso de desenvolver o Estado Brasileiro e reduzir as desigualdades regionais. Verifica-se assim, que não há razões legais que amparem a necessidade da acirrada disputa entre Estados-membros, nem mesmo face aos incentivos concedidos pela ZFM cuja iniciativa, como já dito anteriormente, se justifica através dos princípios ditados pelo Texto Maior e, ainda, por se tratar de interesse eminentemente nacional.

Dentro desse contexto, inevitável concluir que a “guerra fiscal” no campo do ICMS traz em seu bojo malefícios de todas as ordens, seja no plano estadual através da redução da receita auferida pela arrecadação desse imposto e seus efeitos nas finanças públicas, como também no plano nacional com o enfraquecimento do modelo federativo de cooperação e os reflexos no direito da concorrência, temas estes a serem tratados a seguir.

3.2 Os efeitos da guerra fiscal

Como sinteticamente exposto no item anterior, a concessão desordenada de “estímulos fiscais” de ICMS à margem das exigências legais, desencadeia o fenômeno conhecido por “guerra fiscal” a qual traz consequências negativas de várias ordens, seja no déficit nos cofres públicos, com a grande

redução da receita decorrente da arrecadação do ICMS, seja no enfraquecimento do pacto federativo e, ainda, no princípio da livre concorrência.

Sem dúvida, no cenário da “guerra fiscal” quem mais ganha são as empresas incentivadas em detrimento do interesse público de manter firme a aliança federativa. Fernandes e Wanderlei¹⁷⁹ exaltam a necessidade de analisar o fenômeno da disputa tributária face a resultados

[...] não só de curto prazo, mas tentando antever as conseqüências de longo prazo. É importante também verificar os efeitos do problema, não só pela ótica dos estados envolvidos, mas também sob a perspectiva de toda Federação Brasileira, entendida esta em todo o seu significado político, ou seja, como um agrupamento coordenado de entes jurídicos.

Dulci¹⁸⁰ é do mesmo posicionamento ao afirmar que os efeitos da guerra fiscal devem ser mensurados sob duas perspectivas. Num primeiro momento, face à tensão desencadeada nas relações federativas e o conseqüente enfraquecimento do poder público em face de interesses privados. Segundo ele

Há um aumento desmesurado do poder de barganha de investidores potenciais, sem benefícios compatíveis para o conjunto da economia e da sociedade. Isso ainda é mais grave na medida em que privilégios são concedidos a empresas cujos investimentos seriam feitos sem o montante de incentivos que lhes têm sido destinados.

Sob um segundo ângulo, qual seja os efeitos locais, afirma que a aceitação do desenvolvimento da guerra fiscal produz um “impacto desorganizador sob a estrutura produtiva das regiões afetadas”¹⁸¹ pois, mesmo que se considere os

179 FERNANDES; WANDERLEI, op. cit., p. 5.

180 DULCI, op. cit., p. 105.

181 Ibidem, p. 106.

possíveis resultados positivos do investimento industrial numa determinada região, não raramente o processo de desenvolvimento tende a ser superficial, não se sustentando a longo prazo.

Todas essas perspectivas de conseqüências da disputa tributária entre os entes subnacionais afetam sobremaneira as relações e a manutenção do pacto federativo consignado no texto constitucional como cláusula pétrea.

Ademais, não se pode desconsiderar os efeitos negativos que a “guerra fiscal” vem causando às relações concorrenciais, possibilitando a institucionalização da concorrência desleal entre empresas situadas em Estados diferentes¹⁸². Mais uma vez, verifica-se que as únicas beneficiadas com a banalização da concessão de incentivos fiscais é a empresa privada que engrandece seus lucros em prejuízo da economia do Estado no qual venha a se instalar.

Por fim, no entanto, não menos gravoso, são os efeitos da disputa tributária entre os Estados membros nas finanças públicas. Tendo em vista a exigência constitucional de repartição das receitas tributárias, 25% do produto da arrecadação do ICMS recolhido pelo Estado membro deve ser repassado aos Municípios. Dessa forma, a partir do momento em que o ente competente para a sua arrecadação passa a dispor sobre essa receita, evidente que os repasses municipais

182 GILBERTO, André Marques. Os reflexos da guerra fiscal no direito da concorrência. **Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, p. 1. 11 de fevereiro de 2004.

também sofrerão redução. De fato, os efeitos nos cofres públicos dar-se-ão em cascata e, mais uma vez, a sociedade arcará com o ônus.

Desta forma, o passo seguinte da presente pesquisa é analisar mais profundamente cada um desses efeitos que a guerra fiscal pode desencadear.

3.2.1 Efeitos sobre a livre concorrência.

Dentre os principais danos que a concessão generalizada de incentivos fiscais pode causar pode estar a aceitação de que tal prática afronta pacificamente a disposição constitucional referente ao direito concorrencial, qual seja, a infração à ordem econômica através da concorrência desleal.

Segundo Camargo¹⁸³, no âmbito internacional a concessão de incentivos às empresas exportadoras é regulada pela Organização Mundial do Comércio – OMC, o fórum internacional competente para solucionar os conflitos de ordem econômica entre países.

Na esfera nacional, o ordenamento jurídico brasileiro não possui meios eficazes para que a afronta ao princípio da livre concorrência seja evitado, uma vez que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), apesar de reconhecer que a “guerra fiscal” configura-se como infração à ordem econômica, não possui competência para impor medidas mandamentais, seja para os Estados, seja para as empresas.

Tercio Sampaio Ferraz Jr.¹⁸⁴ dita que “a concorrência e a ação do Estado que procura fomentar sua própria economia podem implicar-se mutuamente”. Isso porque a partir da concessão de condições tributárias mais favoráveis para atrair investimentos privados, um Estado membro acaba por favorecer uma empresa em detrimento de sua concorrente.

É inegável que o próprio modelo federativo denota a competição entre Estados membros por melhores oportunidades de incrementar suas economias e promover o desenvolvimento de seu território. No entanto, essa competição deve ser calçada no espírito de cooperação almejado como um dos objetivos da República Federativa do Brasil, para a redução das desigualdades sociais e não para aumentar o abismo de desenvolvimento que algumas regiões do país estão perante às entidades subnacionais mais desenvolvidas.

Ferraz Jr.¹⁸⁵ afirma que, as concessões de incentivos fiscais não incrementarão as desigualdades regionais se concedidos com fins de fomento para as regiões menos desenvolvidas. Em suas palavras

[...] são legítimos os incentivos fiscais de fomento que, em vez de criar desigualdade, engendram condições de competitividade pela remoção de desigualdades. [...] eles se configuram como condição legítima da livre concorrência, não a distorcem, ao contrário, a estimulam, ao objetivar que situações desfavoráveis de uma região ou setor sejam removidas,

183 CAMARGO, G. B., op. cit., p. 217.

184 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Concorrência e Guerra Fiscal. **Folha de São Paulo**, São Paulo, Cad. 2, p. 2, 09 de fevereiro de 1998.

185 Idem, ibidem. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Fernando Amélio Zilveti (coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 282.

permitindo desse modo, sua inserção competitiva no mercado. E porque favorecem e estimulam a concorrência, eles possibilitam um retorno econômico para a própria unidade federativa fomentadora, fortalecendo a federação.

Dessa forma, depreende-se que a utilização de manobras fiscais com a redução da carga tributária afeta diretamente o interesse da ordem econômica de balancear as oportunidades de investimentos privados e o implemento de políticas industriais nos Estados concessionários de incentivos fiscais.

Em parecer exarado pelo CADE, Marcelo Calliari¹⁸⁶ afirma que o problema da “guerra fiscal” de fato alcança o sistema de mercado baseado na livre concorrência consignado na Constituição Federal em diversas passagens, como por exemplo, ao tomar como objetivo da República Federativa do Brasil o de “assegurar a todos uma existência digna” (art. 170, “caput”, CF), de “garantir o desenvolvimento nacional” e de “promover o bem de todos” (art. 3º, II e IV, CF).

Isto se verifica na situação em que, uma vez atraídas pelas benesses tributárias das mais diferentes ordens, muitas vezes concedidas à revelia da legislação que obriga o aval do CONFAZ para a legalização dessas concessões, as empresas não raramente optam por destinar seus investimentos às regiões que agreguem o maior número de vantagens. A proximidade dos centros consumidores, melhor infra-estrutura e mão-de-obra com custos mais baixos são dados que interferem na alocação de investimentos. No entanto, a conjugação desses fatores, na maioria das vezes, se encontra nas regiões já desenvolvidas, razão pela qual ao

invés de incrementar o desenvolvimento conjunto do Estado Brasileiro, dá ensejo ao aumento das desigualdades regionais.

Cavalcanti e Prado¹⁸⁷ concluem que

Os benefícios fiscais oferecidos não são determinantes básicos para as decisões de investir no setor privado. Estas estão relacionadas a fatores bem mais poderosos, como a disputa pelos mercados, as expectativas acerca da estabilidade do cenário macroeconômico e as condições de valorização e financiamento conjunto das atividades produtivas.

Além da questão relacionada ao aumento das desigualdades regionais, o documento do CADE ainda aponta que as empresas beneficiadas passam a gozar de privilégios face a seus concorrentes não amparados por concessões fiscais. Isto porque, com a redução da carga tributária dos produtos e o não - repasse dessa vantagem ao consumidor, seus lucros passam a ser muito mais vultuosos. Segundo Gilberto¹⁸⁸,

A guerra fiscal permite também que a estrutura de formação de preços das empresas incentivadas possa ser artificialmente modificada, possibilitado o uso de preços predatórios – aplicar os preços abaixo do custo variável médio, para eliminar concorrentes e, em um momento posterior, praticar preços mais elevados – ou sua manutenção em nível normal para que a empresa aufera lucros maiores que os dos concorrentes. Tudo isto compromete a sobrevivência da empresa não beneficiada e afeta o jogo de mercado em que se baseia o princípio constitucional da livre concorrência.

186 BRASIL. **Conselho Administrativo de Defesa Econômica**. Consulta n. 0038/99. Conselheiro Marcelo Calliari, Brasília, DF, 1999, p. 17.

187 CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: FUNDAP, 1998, p. 39.

188 GILBERTO, André Marques. op. cit. p. 1.

Dessa forma, se uma empresa beneficiada com incentivos fiscais tem seus encargos tributários reduzidos, suas condições de competitividade serão diferentes daquelas que não usufruírem do mesmo benefício¹⁸⁹.

Depreende-se então, que quanto maior for o volume de concessões tributárias oferecidas, maior proporção tomará a “guerra fiscal”. Isto porque, uma vez sendo prejudicada com preços não competitivos em razão de incentivos fiscais, empresas não beneficiadas passarão a implementar um leilão tributário no qual os Estados membros serão obrigados a conceder estímulos fiscais, sob pena de perder investimentos privados em seu território.

Presume-se, ainda, que a empresa beneficiada passa a não ter mais razões para incrementar a qualidade de seus produtos ou serviços pois tem assegurada sua maior competitividade ao gozar de estímulos fiscais.

Daniela Ribeiro Gusmão¹⁹⁰ assegura que os principais prejudicados com a concessão desenfreada de incentivos fiscais são os cidadãos., uma vez que esses incentivos desestimulam o avanço da eficiência da economia.

Ressalta-se ainda, em última análise, que o avanço da guerra fiscal não obstante afronte aos princípios da livre concorrência, atinge diretamente o bem-estar da coletividade.

189 CAMARGO, G. B., op. cit., p. 217.

190 GUSMÃO, op. cit., p. 83.

3.2.2 Efeitos sobre as finanças públicas

Não menos danoso que os efeitos da guerra fiscal sobre a livre concorrência, são aqueles referentes às finanças públicas. Este é o efeito diretamente relacionado com a eficiência na prestação dos serviços públicos postos à disposição do cidadão e no poder do Estado em satisfazer, com eficiência, aos anseios sociais.

Como já exposto anteriormente, o ICMS, tributo objeto das concessões tributárias deste estudo, é o imposto de competência estadual cuja receita, em obediência à exigência constitucional de repartição de receitas tributárias, deve ser repassada aos Municípios na razão de 25% do volume da arrecadação.

Desta forma, fácil concluir que, uma vez concedido benefícios fiscais no âmbito deste tributo, o Estado membro conessor estará interferindo na sua própria receita mas também na receita dos cofres municipais. E, levando-se em consideração a importância que o ICMS desempenha nas finanças públicas, qualquer estímulo fiscal que venha a diminuir sua arrecadação, acarretará enorme desfalque no orçamento dos entes tributantes.

Segundo Heller e Kauffman¹⁹¹, “a adoção de incentivos fiscais necessariamente requer alguma perda de arrecadação e algum sacrifício da justiça fundamental do sistema tributário”. Desta forma, o que se verifica é que, em grande maioria, os Estados concedores de incentivos fiscais são justamente aqueles cujos parques industriais não acompanharam o crescimento dos principais centros produtores do país e, conseqüentemente, sua economia é mais frágil. Nestes casos, é de se observar que a redução do orçamento certamente enseja a também a redução de gastos sociais nas funções precípua do Poder Público, quais sejam, a construção de escolas, saneamento, saúde etc.¹⁹²

Por outro lado, ao incrementar a indústria, num primeiro momento, incrementa-se também a oferta de empregos que, por sua vez, aumentando o poder de compra da população, acaba refletindo também na arrecadação do ICMS. No entanto, numa verificação cautelosa conclui-se que a concessão de incentivos fiscais como meio de promover o desenvolvimento local acaba atraindo apenas grandes empreendimentos, cuja absorção de mão-de-obra é pequena se comparada à geração de empregos das pequenas empresas¹⁹³.

Cabe concluir que as conseqüências da “guerra fiscal” sobre as finanças públicas são devastadoras comprometendo os cofres estaduais e

191 HELLER, Jack; Kauffman, Kenneth. **Incentivos fiscais à indústria em países subdesenvolvidos**. Tradução: Zeno Santiago do original em inglês : Tax incentives for industry in less developed countries. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1972, p. 42.

192 CAMARGO, G. B., op. cit., p. 216.

193 Ibidem, p. 215.

municipais e a consecução dos serviços aos quais a Constituição Federal atribuiu a competência destes entes prestarem à sociedade.

3.2.3 O enfraquecimento do modelo federativo de cooperação.

Sem dúvida, o efeito que causa maiores danos na concessão desarticulada de incentivos fiscais é o que se observa através do enfraquecimento da federação como modelo de Estado consignado no Texto Constitucional.

Segundo Cavalcanti e Prado¹⁹⁴, a disputa no contexto federativo tem como “condição básica de viabilidade a conjugação de um determinado arranjo legal da tributação do I.V.A. e a progressiva fragilização da capacidade de regulação [...] das relações federativas por parte do governo central”.

O federalismo de cooperação, como exposto na fase inicial desta pesquisa, caracteriza-se pela necessidade de os Estados trabalharem em conjunto e em harmonia com o Governo Central para a consecução dos objetivos da República: a redução das desigualdades regionais, a erradicação da pobreza e o desenvolvimento do país. Desta forma, o cenário da “disputa fiscal” entre Estados membros da federação leva à conclusão de que tal prática não se coaduna com o conceito de federação inicialmente traçado.

194 CAVALCANTI; PRADO, op. cit., p. 19.

Bercovici¹⁹⁵ afirma que

Não é possível um Estado Federal em que não haja um mínimo de colaboração entre os diversos níveis de governo. Faz parte da própria concepção de federalismo esta colaboração mútua.

E completa

Na cooperação, nem a União, nem qualquer ente federado pode atuar isoladamente, mas todos devem exercer sua competência com os demais. [...]

O interesse comum viabiliza a existência de um mecanismo unitário de decisão, no qual participam todos os integrantes da federação [...]. Na cooperação, em geral, a decisão é conjunta, mas a execução se realiza de maneira separada, embora possa haver, também, a atuação conjunta, especialmente no tocante ao financiamento de políticas públicas.”

Segundo Ferraz Jr.¹⁹⁶,

O federalismo solidário exige, pois, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto horizontal. Esta cooperação, embora à primeira vista faça pensar numa espécie de contrato federado, a presidir as relações entre as unidades, tem outro fundamento. [...] A federação não une contratualmente seus membros, mas altera-lhes o *status*. [...] Daí a idéia de união indissolúvel (CF, art. 1º), de uma ordem permanente (CF, art. 60, § 4.º).

Dessa forma, a obrigatoriedade da concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, tributo este que difunde seus efeitos por todo território nacional, por meio de Convênios nos quais as Unidades Federadas devem pactuar de forma unânime, guarda então estrita consonância com a manutenção do Pacto Federativo¹⁹⁷.

195 BERCOVICI, Gilberto. **Desequilíbrios regionais – uma análise jurídico institucional**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000, p. 123.

196 FERRAZ Jr., op. cit., 1998, p. 278.

197 MOREIRA, Alexandre Mussoi. Concessão de Benesses Tributárias e Guerra Fiscal entre Estados. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, Ano II – n. 7, vol. 2, maio/junho 1999.

É justamente para fortalecer o espírito cooperativo e evitar que uma unidade possa prejudicar outra unidade federada, que a LC n.º 24/75 requer para a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS a regra da unanimidade. Dessa forma, obedece-se ainda aos princípios da isonomia tributária e aos da ordem econômica.

Se fossem efetivamente respeitadas as normas para concessão de incentivos fiscais através da realização de Convênios, nem todo benefício desta natureza seria, por definição, instrumento de desequilíbrio fiscal entre as unidades federativas e, da mesma forma, não comprometeriam o pacto federal. Assim, “a exigência de convênio é meio institucional que garante a união indissolúvel e a renova toda vez que é celebrado”¹⁹⁸.

Por fim, pode-se concluir que a problemática da concessão de incentivos fiscais não está no meio pelo qual essas benesses vêm sendo conferidas, mas sim pelos efeitos predatórios que repercutem, seja no campo concorrencial, seja no impacto nas finanças públicas e na afronta ao princípio federativo de cooperação.

198 FERRAZ JR., op. cit., 1998, p. 281.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho procurou descrever alguns dos efeitos da concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS na Zona Franca de Manaus e a repercussão da “disputa tributária” no pacto federativo brasileiro.

Desta forma, tomou-se como base teórica a formação do federalismo no Brasil, tendo como parâmetro o federalismo norte-americano, suas peculiaridades e influência no modelo no adotado pelo Brasil. Dissertou-se acerca do perfil constitucional do federalismo fiscal e sobre a adoção do federalismo cooperativo, o qual se expressa com a repartição de receitas tributárias e a ajuda mútua entre os Entes Federados para a consecução dos objetivos da República.

Demonstrou-se, ainda, acerca das espécies tributárias brasileiras, dando enfoque principal ao ICMS, tributo objeto deste estudo, e cujo utilização com fins extrafiscais dá ensejo à crescente “disputa tributária” entre os Estados membros. Desta forma, traçou-se o perfil constitucional e as vicissitudes deste tributo na legislação infraconstitucional e procedeu-se à análise da forma como, à revelia da legislação específica, a LC n.º 24/75, as concessões de benefícios fiscais vêm sendo concedidas pelos Estados membros da Federação.

Ao final, demonstrou-se as repercussões negativas que a “guerra fiscal” gera entre os entes federados e as conseqüências desta no princípio da livre concorrência, nos cofres públicos e, principalmente, no enfraquecimento do modelo federativo de cooperação.

Desta forma, objetivou-se esclarecer as perguntas formuladas ao início deste trabalho e estabelecer respostas conclusivas, propostas no seguinte sentido:

1. Não obstante tenha como pressuposto de formação o interesse nacional, a criação da área de exceção da Zona Franca de Manaus contribui para o acirramento da “guerra fiscal” na medida em que, sentindo-se lesados pela impossibilidade de se conceder os mesmos incentivos e atrair para seus territórios investimentos privados, têm os demais Estados membros ferido os preceitos constitucionais e a legislação infraconstitucional para a concessão de benefícios.

Pode-se concluir, ainda, que tal fato se dá, especialmente, devido à formação eminentemente política do CONFAZ e sua incapacidade para prover a fiscalização e a repressão das práticas danosas no âmbito das concessões e, ainda, a ineficácia dos meios coercitivos de banir do sistema tributário nacional benesses fiscais que afrontem dispositivos legais, não obstante venha o STF se posicionado no sentido de negar validade jurídica às concessões provenientes de decisão unilateral por parte dos Estados Federados.

Pode-se ainda supor que a Emenda Constitucional que prorrogou o prazo de concessões fiscais à Zona Franca de Manaus, mais uma vez, com vias de defender os interesses da nação em desenvolver o território amazônico, também acabou por contribuir com a prática desenfreada de concessões tributárias

à margem dos ditamos legais, sem que o Governo Central se posicione no sentido de punir os Estados que insistem em contrariar a ordem constitucional.

2. Os efeitos da “guerra fiscal” não poderiam ser mais danosos, uma vez que geram obstáculos para a consecução dos objetivos centrais da República Federativa.

Ao acirrar a disputa tributária, os membros da Federação interferem em suas próprias finanças, esvaziando as receitas em prol, exclusivo, das empresas beneficiadas que, como se demonstrou no último capítulo, nem sempre empregam investimentos correspondentes aos estímulos recebidos. Desta forma, a generalização de concessões fiscais dá ensejo à mera renúncia fiscal.

Por outro lado, ao dispor da capacidade de arrecadação do ICMS, os Estados vêem-se impossibilitados de dispor de orçamento suficiente para consecução de suas funções precípuas, ensejando danos muito maiores à população. Mais uma vez, o perfil da “guerra fiscal” só resulta em danos que não se justificam pela mera implementação de investimentos privados.

Por fim, o acirramento da disputa tributária entre os entes subnacionais reflete-se diretamente no pacto federativo, uma vez que dá lugar ao desequilíbrio do desenvolvimento entre os Estados federados. Não se pode admitir então que, em detrimento dos demais Estados e, da próprio modelo federativo, a concessão de incentivos fiscais perdure da forma como tem-se visto.

Em linhas gerais, eram estas as observações conclusivas que se faziam necessárias sobre o tema relativo aos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e a repercussão nos Estados Federados.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 2001.

BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumento de redução da desigualdades regionais da federação. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Legus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Desequilíbrios regionais – uma análise jurídico institucional**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

BIASOTO JR., G. et al. **O ICMS hoje: avanços e questões em aberto sobre a tributação do consumo no Brasil**. Disponível em: <http://pvalls.ibmec.br/artigos/icms.pdf>. Acesso em: 12 agosto 2005, às 20:15h.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ICMS ao alcance de todos**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo : Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.

_____. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRAGA, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos Fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo : Bushatsky, [197-].

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. **Decreto-lei n. 288 de 28 de fevereiro de 1967**. Disponível em <http://www.stf.gov.br>. Acesso em: 15 julho de 2005, às 20:20h.

_____. **Lei Complementar n.º 24 de 07 de janeiro de 1975**. Disponível em <http://www.stf.gov.br>. Acesso em: 10 julho 2005, às 19:00h.

_____. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em <http://www.stf.gov.br>. Acesso em: 10 julho 2005, às 19:15h.

_____. **Conselho Administrativo de Defesa Econômica**. Consulta n. 0038/99. Conselheiro Marcelo Calliari, Brasília, DF, 1999.

_____. **Superintendência da Zona Franca de Manaus**. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br>. Acesso em 15 julho 2005, às 20:35h.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADIN n.º 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554. Disponível em <http://www.stf.gov.br> . Acesso em: 18 julho 2005.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. Guerra Fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e aplicação do direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CAVALCANTI, Amaro. **Regime Federativo e a República Brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, [19--].

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. ; PRADO, Sérgio G. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: FUNDAP, 1998.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Manual da Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1963.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos Fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo : Bushatsky, [197-] .

DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Belo Horizonte, n. 18, jun/2002.

FERNANDES, André Eduardo; WANDERLEI, Nélío Lacerda. A Questão da Guerra Fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informações Legislativas**, Brasília, n. 148, out./dez 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Zona Franca de Manaus. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Concorrência e Guerra Fiscal. **Folha de São Paulo**, São Paulo, Cad. 2, p. 2, 09 de fevereiro de 1998.

_____. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Fernando Amélio Zilveti (coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

GAMA, Evandro Costa. A Reforma Tributária e a Autonomia das Entidades Subnacionais. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole. 2004.

GUIDA, Armando. **Unidade de tributação por grupos de contribuintes. Unidade de sistema tributário. Unidade de arrecadação.** In: 1ª CONFERÊNCIA NACIONAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, 1941, Rio de Janeiro.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal.** Barueri, SP: Manole, 2004.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HELLER, Jack; Kauffman, Kenneth. **Incentivos fiscais à indústria em países subdesenvolvidos.** Trad. Zeno Santiago do original em inglês : Tax incentives for industry in less developed countries. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1972.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martins Fontes, 1992.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária.** Paraná: Juruá, 2000.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação.** São Paulo: Ed. UNESP, IE Unicamp, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Vol. 1., São Paulo: Saraiva, 2002.

MADISON, James; JAY, John; HAMILTON, Alexander. **O Federalista**. Tradução: Ricardo Rodrigues Gama. Campinas, SP: Russel Editores, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 1, São Paulo: Saraiva, 2002.

MEDEIROS NETTO, João da Silva. **Guerra Fiscal entre os Estados**. Disponível em <http://www2.camara.gov.br/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/306768.pdf>. Acesso em: 19 julho 2005, às 19:15h.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MONTESQUIEU, Barão de. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha tributária, 1976.

OLIVEIRA, Olga Maria B. Aguiar de. **Monografia Jurídica: orientações metodológicas para o Trabalho de Conclusão de Curso**. 2. ed. re. e aum. Porto Alegre: Síntese, 2003.

PAMPLONA, Maria das Graças Almeida. **Direito Constitucional**. São Paulo: Ed. Federal, 2005.

PEREIRA, J. F. Lemos; MOTA, A. M. Cardoso. **Teoria e técnica dos impostos**. Lisboa: Livraria Petrony, 1971; São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda., [19--].

PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho . **Contribuição de melhoria – A lei federal normativa**. Rio de Janeiro: Serviço Gráfico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 1949.

PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento Econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário**. vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

PORFÍRIO JR., Nelson de Freitas. Federalismo, tipo de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas de gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.

SMITH, Adam. A Riqueza das Nações. Vol. 2. Traduzido por Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SILVA, Fernando Rezende A. da; SILVA, Maria da Conceição. **O sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1991.

SILVA, Luciano Amaro da. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHMIDT, Augusto Junior. **Contribuição De Melhoria – Seu Aspecto Financeiro**. São Paulo: Estabelecimento gráfico Cruzeiro do Sul, 1941.

SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o Capitalismo no Brasil. **Estudos Avançados**, Brasília, vol. 19, n. 54, Ago. 2005.

SCHOUERI, Fernando Amélio Zilveti (coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Forense, 2004.

TILBERY, Henry. Base econômica e feito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos Fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo : Bushatsky, [197-] .

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VALENTIM, Marilena Simões. **A Guerra Fiscal no Brasil: impactos econômicos**. Disponível em: http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm. Acesso em: 19 julho 2005, às 21:00h.